

SERIE: ETUDES ET RECHERCHES

PHILIPPE MARCHESSOU

Paris 1980

L'INTERPRETATION DES TEXTES FISCAUX

Avant-propos
de Maurice COZIAN

Préface
de Paul AMSELEK

Publié avec le concours du Ministère des Universités



ECONOMICA

COLLECTION
DROIT DES AFFAIRES ET DE L'ENTREPRISE
dirigée par Yves Guyon

SERIE: ETUDES ET RECHERCHES

PHILIPPE MARCHESSOU

Maître-Assistant à la Faculté de Droit de Strasbourg

*Chargé de cours à l'Institut d'Etudes Politiques
de Strasbourg*

L'INTERPRETATION DES TEXTES FISCAUX

**Avant-propos
de Maurice COZIAN**

*Professeur à l'Université
de Paris II
Président de la Société Française
de Droit Fiscal*

**Préface
de Paul AMSELEK**

*Professeur à l'Université
de Paris II
Directeur du Centre
de Droit Public Interne de Strasbourg*

Publié avec le concours du Ministère des Universités



ECONOMICA

49, rue Héricart, 75015 Paris
1980

COLLECTION
DROIT DES AFFAIRES ET DE L'ENTREPRISE
dirigée par Yves Guéhen

SERIE: ETUDES ET RECHERCHES

PHILIPPE MARCHESOU

DANS LA MEME COLLECTION

Un projet de Code de Commerce sous la Régence, par André
Vandenbossche



© Ed. ECONOMICA, 1980

Tous droits de reproduction, de traduction, d'adaptation et d'exécution
réservés pour tous pays.

AVANT-PROPOS

Trop longtemps négligé par l'Université, le droit fiscal y est désormais l'objet de nombreux enseignements ; la création de troisièmes cycles (D.E.A. et D.E.S.S.) axés sur la fiscalité en est le signe le plus éclatant. Mais à côté de l'enseignement, l'Université a également la recherche pour mission ; il est à cet égard réconfortant de constater le nombre – et surtout la qualité – des thèses consacrées ces dernières années au droit fiscal. Aussi est-ce avec satisfaction qu'il faut saluer la publication de la belle thèse de M. Philippe Marchessou sur l'interprétation des textes fiscaux.

Certes, les théories sur l'interprétation de la loi fiscale ne manquent pas ; en France du moins, elles sont empreintes d'un certain conformisme ; sauf rares exceptions parmi lesquelles il convient notamment de citer le doyen Louis Trotabas, ne continue-t-on pas de déclarer, comme au siècle dernier, que la loi fiscale est d'interprétation restrictive ? Les minutieuses recherches et les fines analyses auxquelles s'est livré M. Philippe Marchessou montrent avec quelle circonspection il faut accueillir cette affirmation à la fois facile et rassurante. Dans cet avant-propos, en invitant le lecteur à le vérifier par le détail dans l'ouvrage de M. Philippe Marchessou, je souhaiterais montrer comment le problème même de l'interprétation de la loi fiscale a pu évoluer à un siècle d'intervalle. Au siècle dernier, les auteurs ne s'intéressaient qu'à l'interprétation de la loi fiscale par le juge et concluaient avec une rare unanimité au principe de l'interprétation restrictive, voire littérale. Avec le développement de la science administrative, le centre d'intérêt s'est déplacé du juge vers l'Administration et le principe de l'interprétation restrictive, s'il continue d'être souvent affirmé, est de moins en moins vérifié.

Au siècle dernier, siècle de libéralisme et d'individualisme, l'impôt était ressenti comme une douloureuse atteinte à la propriété privée ; aussi bien son application devait-elle être strictement limitée à ce qui avait été prévu par la loi elle-même ; la loi fiscale participait en quelque sorte de la nature de la loi pénale, étant aussi odieuses l'une que l'autre ; odia sunt restringenda...

Dans notre siècle, socialisant, c'est la propriété privée qui devient presque honteuse ; l'impôt se présente dès lors comme la juste contribution des possédants et c'est le fait de ne pas payer l'impôt qui a priori paraît suspect. Dans un tel contexte, le rôle du juge n'est plus de minimiser la portée de la loi fiscale, mais au contraire de lui assurer sa pleine efficacité. Rien n'est plus révélateur à cet égard que l'évolution de la jurisprudence sur la notion de revenu imposable ; et l'on citera, tant elle est significative, la véritable profession de foi qu'un Commissaire du Gouvernement, M. Delmas-Marsalet, proclamait dans ses conclusions¹ :

1. Conclusions publiées dans le Bulletin bleu Francis Lefebvre des impôts directs, janvier 1974, p. 28.

VI Avant-propos

«La tâche du juge de l'impôt est et ne peut être, dans la limite de ce que lui permet encore la loi fiscale, que de donner à la définition du revenu imposable qu'il a lui-même contribué à faire prévaloir le champ d'application le plus large possible. Il n'est pas pour lui de tâche plus utile, car elle peut seule contribuer à la réalisation de cet objectif, si essentiel dans toute société mais si difficile à atteindre en France : l'acceptation de l'impôt par la grande majorité des contribuables qui s'y trouvent soumis».

De même, quand il définissait le champ d'application de la T.V.A., le fameux arrêt Elsa du 20 février 1974 ne procédait certainement pas d'une interprétation restrictive ou littérale de l'article 256 du Code général des impôts. Les exemples pourraient être multipliés jusque dans le domaine du droit pénal fiscal où la loi devrait être considérée comme doublement odieuse.

Mais c'est plutôt le rôle de l'Administration dans l'interprétation et l'application de la loi qui attire l'attention de la doctrine moderne. Il est par exemple remarquable de constater que dans leur traité de droit civil, M. M. Jacques Ghestin et Gilles Goubaux, à propos de l'interprétation de la loi, consacrent à l'interprétation administrative des développements plus abondants qu'à l'interprétation judiciaire¹. Et il n'y a aucune commune mesure entre le rôle de l'Administration dans l'application du droit civil et dans l'application du droit fiscal. Aussi est-ce de façon judicieuse que M. Marchessou réserve la première moitié de son ouvrage à l'interprétation des textes fiscaux par l'Administration fiscale.

On a souvent dénoncé — et j'ai personnellement écrit des lignes méchantes sur ce point — les libertés que l'Administration prend avec la loi fiscale. A l'évidence, pour le professeur qui est chargé d'enseigner la hiérarchie des normes juridiques, il est toujours choquant de constater ce manque de respect vis-à-vis de la loi ou vis-à-vis du juge.

Mais les nécessités de l'action administrative quotidienne, les incessantes sollicitations de cas particuliers, la préoccupation de gommer certaines rigueurs excessives n'impliquent-elles pas ces continuels ajustements de la loi fiscale ? La nouvelle extension du domaine de la T.V.A. en fournit un exemple actuel ; parmi les innombrables solutions de détail qu'a publiées d'Administration, toutes ne sont pas assurément conformes à la lettre de la loi fiscale. Mais faut-il attendre à chaque fois de pouvoir en référer au Parlement ?

La pratique administrative suscite bien d'autres interrogations tout aussi embarrassantes. C'est tout le mérite de M. Philippe Marchessou que d'avoir su, dans son ouvrage bien charpenté et agréablement écrit, renouveler cette étude délicate, mais essentielle, de l'interprétation des textes fiscaux.

Maurice COZIAN

Professeur à l'Université de Paris II

Président de la Société française

de droit fiscal.

1. Traité de droit civil. Introduction générale, L.G.D.J., 1977, n° 319 et s. Il est vrai que les auteurs consacrent ensuite d'amples développements à la jurisprudence, n° 383 et s.

PREFACE

Selon le Littré, le mot «interprétation» dérive étymologiquement des termes latins «inter» et «pre» (de pretium : prix ; en grec pri-asthai : acheter) : ce qui renvoie à l'idée d'un intermédiaire, d'un courtier. Et effectivement, toute interprétation correspond bien fondamentalement à une opération d'entremise. Opération qui joue, en vérité, un rôle essentiel dans les relations humaines puisque c'est grâce à elle que sont possibles les communications intersubjectives : entre les deux sujets qui se communiquent leur pensée par signes, notamment par signes verbaux, viennent s'intercaler les opérations d'interprétation par lesquelles chaque interlocuteur reconstitue dans son esprit le sens, c'est-à-dire le contenu de pensée, que véhiculent les signes émis par l'autre. Si le dire est un acte humain d'une importance capitale, l'interpréter est un acte humain d'une importance encore plus essentielle puisque c'est grâce à lui et en fonction de lui que le dire est reçu et compris par autrui.

Ce caractère prééminent de l'interprétation, on le trouve illustré de manière particulièrement topique dans le domaine du droit : plus fondamentale encore que l'édiction des lois est leur interprétation ; selon que lon interprète de telle ou telle façon tel texte juridique, on aura présente à l'esprit telle norme juridique ou telle autre norme juridique. C'est en ce sens que Diderot remarquait, dans ses Observations sur le Nakaz, qu' «il est beaucoup plus important d'avoir de bons juges que de bonnes lois». Et pourtant, l'étude systématique de l'interprétation en matière juridique est restée généralement - à quelques exceptions près - très négligée, abandonnée avec un peu de mépris aux réflexions très générales et purement spéculatives de la «philosophie - ou théorie générale - du droit».

On doit féliciter Monsieur Philippe MARCHESSOU d'avoir eu le courage de rompre avec cette attitude d'esprit et de s'attaquer en juriste «positiviste à part entière», si l'on ose dire, à la question de l'interprétation des textes fiscaux et à l'étude des relations complexes et subtiles entre le législateur fiscal et ses deux grands interprètes, l'Administration fiscale et le juge fiscal. Aucune recherche d'ensemble de cette envergure et de cette qualité n'avait été effectuée sur ce sujet depuis plusieurs décennies et la théorie fiscaliste vivait, en ce

domaine, sur la base d'idées toutes faites et très fragmentaires, non dénuées au demeurant d'arrière-pensées et de partis-pris. Le travail accompli par Monsieur MARCHESSOU vient opportunément combler cette regrettable lacune et apporte enfin une vue globale claire, systématique, sûre, reposant sur une analyse résolument objective, empirique ; une analyse minutieuse aussi : Monsieur MARCHESSOU a été amené à dépouiller pratiquement l'ensemble de la jurisprudence fiscale (administrative et judiciaire), mais il a également exploré avec la même minutie la pratique administrative, de sorte que son ouvrage présente en définitive un intérêt aussi grand du point de vue de la dogmatique juridique que de ce qu'il est convenu d'appeler la science administrative.

*
* *

De cette importante et fructueuse étude se dégagent un certain nombre d'enseignements qui méritent de retenir l'attention et qui concernent tout à la fois le rôle d'interprète de l'Administration fiscale et celui du juge fiscal.

1) L'interprétation des textes par l'Administration n'est pas, assurément, en tant que telle une donnée spécifique au domaine fiscal : dans les différentes branches juridiques, l'Administration indique à ses services, par le canal de circulaires, notes ou instructions, la manière dont ils doivent entendre les textes qu'ils ont à appliquer. Mais ce qui est spécifique, par contre, c'est — par-delà cette fonction générale d'encadrement de ses agents — l'existence d'une véritable fonction autonome d'interprétation des textes fiscaux qui est dévolue à l'Administration : en matière fiscale, et en liaison avec la complexité et l'importance des règles fiscales pour la vie économique, l'Administration doit avoir une « doctrine » aussi bien à l'usage de ses agents que des contribuables eux-mêmes auxquels il est reconnu un droit au renseignement. Interpréter les textes fiscaux est une des missions mêmes — et non des moindres — de l'Administration. De là le rôle considérable et incomparable que jouent en pratique les circulaires, notes et instructions fiscales qui sont largement diffusées et commentées dans le public, au même titre que les lois fiscales elles-mêmes ; ou encore le rôle particulier des réponses ministérielles en matière fiscale qui sont, en règle générale, de véritables consultations juridiques sollicitées par le canal des parlementaires de la part de l'Administration fiscale. Et c'est bien cette fonction d'interprétation, du reste, qui est consacrée officiellement depuis 1959 par les dispositions codifiées sous l'article 1649 quinquies E du Code Général des Impôts, dispositions qui visent à garantir les contribuables contre les changements de doctrine de l'Administration en conférant à cette dernière une certaine intangibilité et en même temps, d'une certaine manière, une autorité superlégale (observons, au passage, qu'assez curieusement si le contribuable est ainsi mieux protégé que l'administré ordinaire en matière d'interprétation des textes fiscaux, il l'est moins en matière d'application de ces mêmes textes fiscaux : lorsque dans ses circulaires l'Administration prescrit à ses services d'appliquer avec rigueur ou au contraire avec souplesse les textes, de tolérer tels ou tels écarts, en bref lorsqu'elle encadre par des directives ses pouvoirs discrétion-

tionnaires, le juge administratif de l'impôt estime à juste titre que l'article 1649 quinquies E ne peut jouer, mais il s'est refusé par ailleurs jusqu'ici à faire jouer sa jurisprudence générale en matière de directives administratives, qui permet à l'administré d'opposer à l'Administration ses propres limitations à son pouvoir discrétionnaire).

C'est le mérite de Monsieur MARCHESSOU d'avoir explicité cette fonction «Interprétation» de l'Administration fiscale, qui prend toute sa portée lorsqu'on la rapproche de la fonction législative elle-même que remplit cette même Administration : on mesure, en effet, la puissance de l'Administration fiscale lorsqu'on aperçoit qu'elle est en fait, non seulement pour la plus large part l'auteur des textes fiscaux, mais encore leur interprète (ce qui n'est pas sans faire penser au référé législatif par lequel les Révolutionnaires avaient voulu précisément garantir la souveraineté du Corps législatif). Cette double casquette, qui confère une singulière relativité au principe de la légalité de l'impôt, se prête à toute une gamme de jeux subtiles : préparation de textes sévères que l'on allègera ensuite au stade de leur interprétation, cette dernière permettant de toutes manières de tourner plus ou moins la volonté du législateur ; préparation hâtive de textes que l'on affinera plus à loisir sous couvert de leur interprétation ; validations législatives d'interprétations administratives censurées par le juge...

Certes, cette interprétation des textes fiscaux par l'Administration est en principe soumise au contrôle du juge : encore faut-il que les contribuables aient à s'en plaindre. Il est, par ailleurs, assez étrange de constater combien la distinction entre circulaires proprement interprétatives et circulaires réglementaires est peu appliquée par le juge en matière fiscale, ce dernier condamnant en définitive les interprétations de l'Administration seulement parce qu'elles ne sont pas conformes aux siennes et non parce qu'elles ajoutent à la loi : ce qui revient aussi, d'une certaine manière, à consacrer cette fonction spécifique d'interprétation de l'Administration en matière fiscale, qui dépasse les pouvoirs qui lui sont ordinairement reconnus à ce titre et recoupe en partie ce qui ressortit normalement à la fonction réglementaire. Du même coup, la frontière entre interprétation et complément réglementaire de la loi, qui n'a jamais été — il est vrai — très lumineuse dans la jurisprudence du Conseil d'Etat, tend à devenir ici particulièrement floue. Il n'est pas sûr que ce soit à l'avantage des contribuables et du principe de l'égalité devant l'impôt.

Ces quelques observations amènent à souhaiter qu'un véritable statut d'ensemble de cette fonction «Interprétation» de l'Administration fiscale soit enfin étudié et édicté par le législateur.

2) Sur les méthodes d'interprétation du juge fiscal, la théorie fiscaliste n'offrait guère jusqu'ici d'aperçus très clairs : les études faites en ce domaine étaient assez anciennes et, au demeurant, il existait des controverses entre les auteurs : selon les uns, le juge fiscal s'en tiendrait et devrait s'en tenir à une interprétation «stricte», «littérale», conformément à la fameuse maxime «odia sunt restringenda», et notamment le silence ou l'imprécision des textes

X Préface

devraient bénéficier au contribuable («*in dubio contra fiscum*») ; selon les autres, rien n'interdirait au juge de l'impôt de dépasser la lettre même de la loi fiscale et de restituer de celle-ci «*l'esprit*» par recours à des données extérieures telles que les travaux préparatoires, voire même tout simplement par recours au raisonnement analogique.

La recherche de Monsieur MARCHESSOU aboutit à réconcilier les différentes thèses ainsi en présence, en montrant qu'elles ont toutes raison mais partiellement seulement : en réalité, le juge fiscal (aussi bien le juge administratif que le juge judiciaire) a une démarche très empirique et applique, selon les cas, tantôt strictement, tantôt plus librement la loi fiscale. Les ressorts de cette démarche pragmatique doivent être recherchés dans les conceptions fondamentales que le juge se fait du droit fiscal et qui représentent, en quelque sorte, les clefs les plus essentielles de l'interprétation jurisprudentielle des textes fiscaux, conceptions qu'expriment les notions d'«*autonomie*» et de «*réalisme*» du droit fiscal (notions sans doute liées mais que Monsieur MARCHESSOU a raison de ne pas confondre pour autant).



Depuis une quinzaine d'années, après une regrettable «*traversée du désert*», la théorie des finances publiques en général et la théorie du droit fiscal en particulier connaissent en France un renouveau d'intérêt et d'éclat (qui n'est évidemment pas sans rapport avec le développement au cours de la même période de l'enseignement de ces disciplines, longtemps parents pauvres au sein de l'Université) : la théorie fiscaliste, notamment, s'est enrichie de toute une série de recherches fructueuses qui ont remis en cause sur bien des points les idées les plus couramment admises (entre autres : la situation purement statutaire du contribuable, exclusive de tout élément de consensualisme ; le caractère d'ordre public du droit fiscal ; l'absence de pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale). L'ouvrage de Monsieur MARCHESSOU s'inscrit dans cette même veine et honore la recherche en droit fiscal d'un apport particulièrement précieux.

Paul AMSELEK

Professeur à l'Université de Droit,
d'Economie et de Sciences Sociales
de Paris

L'INTERPRETATION DES TEXTES FISCAUX

LISTE DES PRINCIPALES ABREVIATIONS

AJDA	Actualité Juridique de Droit Administratif
AJPI	Actualité Juridique de la Propriété Immobilière
Art.	Article
BD	Bulletin Dupont, appelé aussi «Bulletin des contributions directes, de la TVA et des impôts indirects» (jusqu'en 1975)
BOCD	Bulletin Officiel des Contributions Directes
BOCI	Bulletin Officiel des Contributions Indirectes
BODGI	Bulletin Officiel de la Direction Générale des Impôts
Bull.	Bulletin Officiel des arrêts de la Cour de cassation
Bull. Imp. Dir.	Bulletin de Documentation Pratique des impôts directs et des droits d'enregistrement
Bull. TCA	Bulletin de Documentation Pratique des taxes sur le chiffre d'affaires et des contributions indirectes
Cass. civ.	Chambre civile de la Cour de cassation
Cass. com.	Chambre commerciale de la Cour de cassation
Cass. crim.	Chambre criminelle de la Cour de cassation
CE Ass.	Assemblée du Conseil d'Etat
CE Sec.	Section du Conseil d'Etat
CJCE	Cour de Justice des Communautés Européennes
Concl.	Conclusions du commissaire du gouvernement
D	Recueil Dalloz
DA	Dalloz Analytique
DH	Dalloz Hebdomadaire
DP	Dalloz Périodique
Droit Fis.	Revue Droit Fiscal
EDCE	Etudes et Documents du Conseil d'Etat
GAJA	Grands Arrêts de la Jurisprudence Administrative
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
J. Cl. Fis.	Jurisqueuseur Fiscal
JCP	Jurisqueuseur périodique (Semaine Juridique)
JCP éd. CI	Jurisqueuseur périodique, édition Commerce et Industrie
JDI	Journal de Droit International (Clunet)
JO	Journal Officiel
JO déb. AN	Journal Officiel, édition des débats de l'Assemblée Nationale
JO déb. Sénat	Journal Officiel, édition des débats du Sénat
JOCE C	Journal Officiel des Communautés Européennes, édition Communications
JOCE L	Journal Officiel des Communautés Européennes, édition Législation
Mémorial Contr.	
ind.	Mémorial des Contributions Indirectes
RAP	Règlement d'administration publique
RDP	Revue de Droit Public
Rec.	Recueil Officiel des Décisions du Conseil d'Etat (Lebon)
Rec. quest. fis.	Recueil des questions fiscales
RE	Revue de l'Enregistrement (jusqu'en 1960)
REI	Revue de l'Enregistrement et des Impôts (depuis 1960)
Rev. Jur. Als.	
Lor.	Revue Juridique d'Alsace-Lorraine
RJF	Revue de Jurisprudence Fiscale (depuis 1975)
RSF	Revue de Science Financière (de 1956 à 1977)
RSLF	Revue de Science et de Législation Financière (jusqu'en 1955)
RTDC	Revue Trimestrielle de Droit Civil
S.	Recueil Sirey
TA	Tribunal administratif
TGI	Tribunal de grande instance

INTRODUCTION

Le phénomène interprétatif apparaît comme un concept entouré d'ombre, une activité mystérieuse et peu rationnelle, réservée à la Pythie mythologique ou aux devins qui, dans la société moderne, ont pour mission de démêler l'écheveau embrouillé d'un message, afin de restituer l'intention de son auteur en langage clair et en formulation utile.

Le terme «interprétation» recouvre des significations distinctes¹ mais l'interprétation des textes fiscaux se rattache à l'acception la plus rationnelle du phénomène interprétatif, c'est-à-dire l'interprétation des normes juridiques. Elle en présente toutes les caractéristiques et soulève les mêmes problèmes d'existence.

I - L'INTERPRETATION JURIDIQUE

Dans une note relative à des décisions rendues par la Cour de Cassation en matière fiscale, ESMEIN définit ainsi l'interprétation juridique :

«Interpréter, c'est rechercher le sens d'un texte, la pensée qu'il exprime. A l'entendre ainsi, tout texte comporte une interprétation».²

Elle doit donc être distinguée de la *qualification*, opération qui consiste à caractériser en termes juridiques une situation de fait, c'est-à-dire à la rapporter à l'une des catégories établies par le droit positif. L'interprétation consiste au contraire, à établir la signification d'une norme et en poser la portée, c'est-à-dire en déduire toutes les conséquences pour le statut des espèces régies par cette norme.

L'interprétation constitue donc un instrument de méthodologie juridique, qui fait l'objet de controverses aiguës au sein de la doctrine. Le problème se pose en effet de l'utilité de l'interprétation. L'existence de la norme se traduit par son exécution, c'est-à-dire son application dans le champ qui lui est imparti par la norme hiérarchiquement supérieure ou qu'elle s'attribue elle-même. Dès lors, il s'agit de savoir si l'application de la norme suppose, dans chaque cas, une interprétation préalable, et de quelle institution va émaner cette interprétation. Les réponses proposées par la doctrine sont tout à fait contradictoires.

1. LITTRE en retient quatre :

- traduire d'une langue dans une autre ;
- expliquer ce qu'il y a d'obscur et d'ambigu dans un écrit ;
- donner à une chose, par de certaines règles ou inductions, un sens réel ou imaginaire ;
- rendre, dans un rôle de théâtre, les intentions de l'auteur.

Edition Gallimard - Hachette de 1966, p. 1100.

2. Note sous Cass. réun. 9. 03. 1927, 28. 05. 1932 et 16. 06. 1933 ; S. 1934. I. 241.

A — La conception classique

Pour l'école classique, qui fonde sa pensée sur l'acquis révolutionnaire, l'interprétation est une opération d'explicitation de la norme, par conséquent elle ne peut émaner que de l'auteur de cette norme qui est seul habilité à la poser mais aussi à la préciser. Comme l'organe d'application de la norme est distinct de l'auteur, il doit appliquer la norme et ne saurait se permettre de l'interpréter. En situant cette théorie dans son contexte historique, on la trouve résumée dans l'aphorisme de ROBESPIERRE exposé devant la Constituante :

«Le mot jurisprudence doit être effacé de notre langue ; il ne signifie plus rien dans le nouveau régime. Dans un Etat qui a une Constitution, une législation, la jurisprudence des tribunaux n'est autre chose que la loi»¹

Cette méfiance affichée à l'endroit du juge s'explique par la crainte de voir les tribunaux du régime nouveau s'ériger en censeurs des normes édictées par l'organe détenteur de la souveraineté, comme l'avaient fait les parlements d'Ancien Régime à l'égard des édits royaux. MONTESQUIEU, d'ailleurs, écrivait déjà :

«Si les tribunaux ne doivent pas être fixes, les jugements doivent l'être à un tel point qu'ils ne soient jamais qu'un texte précis de la loi... Les juges de la nation ne sont que la bouche, qui prononce les paroles de la loi, des êtres inanimés qui n'en peuvent modérer ni la force, ni la rigueur»².

L'Assemblée nationale incarne la souveraineté, et les lois qu'elle adopte doivent être appliquées en suivant très strictement leur formulation, donc sans développer d'interprétation préalable. L'institution parlementaire ne dispose pas de moyens matériels suffisants pour faire appliquer sur l'ensemble du territoire les lois qu'elle édicte, mais une Administration étroitement subordonnée va s'acquitter de cette tâche. Les difficultés de compréhension qu'elle peut rencontrer dans l'application de ces lois sont résolues par consultation de l'autorité qui les a émises.

Lorsque l'application de la loi soulève un litige, le juge qui en est saisi doit, pour le trancher, appliquer le texte pertinent dans toute sa rigueur. Si la signification de ce texte est ambiguë, voire parfaitement obscure, le juge se trouve placé devant un dilemme. Ou bien il refuse de juger, et dans ce cas il commet un déni de justice, bientôt réprimé par l'article 4 du Code civil, ou bien il fait œuvre d'interprétation de la loi, et ce faisant, risque de porter atteinte au principe de légalité. Pour rompre le caractère quelque peu diabolique de cette alternative, la Constituante a élaboré la procédure dite «du référé législatif». L'article 12 (Titre II) du décret organique des 16-24 août 1790 la prévoit, et l'article 21 de la loi des 27 novembre-1er décembre 1790 organise son fonctionnement, en créant un Tribunal de Cassation qui, installé auprès du Corps législatif, reçoit de ce dernier l'inspection de l'application de la loi, c'est-à-dire le

1. Cité notamment par L. PATRAS, *l'interprétation en droit public interne*, 1962, p. 79. LE CHAPELIER s'est prononcé dans des termes comparables lors de la séance de la Constituante du 18 novembre 1790 (Archives parlementaires, 1ère série, t. XX, p. 516, col. 1).

2. *Esprit des Lois*, l. XI, chap. VI.

monopole de l'interprétation. Chaque juge doit lui soumettre toute loi obscure dont la signification commande la solution du litige pendant devant lui. Cette procédure assure la cohérence du système ainsi édifié, puisqu'elle réserve à l'auteur de la norme le monopole de son interprétation. Le respect du principe de légalité est ainsi assuré jusque dans son acception formelle, puisqu'aucune déformation ne peut être apportée au contenu de la loi par une interprétation malencontreuse qui n'émannerait pas du législateur lui-même.¹

Ainsi organisé, le système du référé législatif fonctionne parfaitement, en ce sens que les différentes juridictions s'abstiennent de faire acte d'interprétation — fût-ce implicitement — et saisissent le législateur des difficultés de ce type rencontrées dans leur activité. Le législateur se trouve rapidement débordé par ces sollicitations et le système doit disparaître, victime de son succès. A l'échelle d'un Etat important, comme l'est la France en ce début du XIX^e siècle, l'organe détenteur du pouvoir législatif n'est pas en mesure d'assurer lui-même ni de contrôler les différentes interprétations qui sont faites de ses lois sur l'ensemble du territoire. Il doit donc accepter que le juge procède à une interprétation de ses textes, chaque fois que cette démarche commande la solution d'un litige, et d'ailleurs la loi du 16 décembre 1807 transfère le pouvoir d'interprétation des lois au Conseil d'Etat.

La reconnaissance implicite du pouvoir d'interprétation du juge permet à celui-ci de remplir sa mission dans le respect de l'impératif posé par l'article 4 du Code civil, sans être pour autant accusé de violer le principe de légalité. Cependant, la doctrine classique, imbue du respect de la norme écrite, et particulièrement la norme codifiée que constitue le Code civil de 1804, s'efforce de cantonner ce pouvoir d'interprétation du juge dans des limites rigoureuses. Le but ainsi poursuivi est d'assurer le respect de l'œuvre du législateur par les différentes juridictions qui interviennent dans le processus d'application de la norme. Pour y parvenir, les membres de la doctrine classique analysent l'interprétation de la loi par le juge comme une procédure exceptionnelle, à laquelle le juge ne peut avoir recours qu'à l'égard d'un texte obscur ou ambigu. De surcroît, la démarche interprétative du juge ne saurait être libre, la doctrine classique s'efforce de limiter sa marge de manœuvre par l'emploi d'une méthode d'interprétation purement logique. Celle-ci doit permettre de ne dégager qu'une seule signification possible de la disposition litigieuse, par conséquent éviter de laisser au juge toute possibilité de choix qui tendrait à l'ériger en concurrent du législateur.

Si l'on en croit la doctrine classique, l'activité interprétative du juge se trouve ainsi limitée à des hypothèses marginales dans lesquelles l'usage d'une méthode stéréotypée permet de dégager la seule signification valable de la norme litigieuse, abstraction faite du contexte dans lequel s'insère cette norme. Une telle simplicité et une telle rigidité dans la démarche ne correspondent pas à la réalité, et ces postulats de la doctrine traditionnelle ont été critiqués dès le début de ce siècle, notamment par GENY et Kelsen.

1. Une procédure comparable avait été mise en place par l'Ordonnance du 20 avril 1667, dont l'article 7 du Titre 1 interdisait l'interprétation des ordonnances royales par une autorité distincte du monarque.

B — L'interprétation juridique dans une perspective moderne

Pour ces auteurs, l'interprétation juridique présente deux caractères, d'une part elle est obligatoire, et d'autre part elle constitue un acte de volonté.

1. L'interprétation juridique constitue, en effet, une étape préalable à toute application de la norme, en ce sens qu'elle représente une phase d'adaptation de la norme à l'espèce qu'elle régit. Elle consiste donc en une traduction — en termes concrets et ponctuels c'est-à-dire d'une portée limitée à l'espèce — des dispositions de la norme dont la formulation est, en principe, générale et impersonnelle. Hormis quelques hypothèses exceptionnelles où les dispositions du texte sont suffisamment claires et adéquates pour régir l'espèce sans effort d'adaptation préalable, l'interprétation constitue un point de passage obligé pour appliquer un texte, aussi bien pour l'Administration compétente pour le faire exécuter, que pour le juge chargé de trancher des litiges dans lesquels son application est invoquée.

GENY décide de placer son étude sur le terrain de l'interprétation du pur droit positif,

«domaine du praticien, du magistrat, du jurisconsulte, de tous ceux qui ont à dégager les solutions juridiques applicables, non pas idéalement ou rationnellement, mais concrètement et en fait, aux questions que soulèvent les conflits d'intérêts humains».¹

Cette interprétation «utilitaire», Kelsen l'analyse comme une étape préalable et nécessaire :

«Si un organe juridique doit appliquer le droit, il faut nécessairement qu'il établisse le sens des normes qu'il a mission d'appliquer, il faut nécessairement qu'il interprète ces normes...

Dans le cas auquel on songe le plus souvent lorsqu'on parle d'interprétation, celui de l'interprétation des lois, il faut que l'organe d'application du droit résolve la question de savoir quel est le contenu qu'il doit donner à la norme individuelle à déduire de la norme générale législative dans son application à une espèce concrète, la norme individuelle se présentant comme un acte juridictionnel ou une décision administrative».²

Cette attitude est partagée par ESMEIN, qui voit dans l'interprétation un phénomène antérieur à l'application de tout texte juridique, ainsi que par PLANIOL, RIPERT et BOULANGER, qui écrivent notamment dans leur Traité :

«la règle juridique étant une règle générale, son application aux cas particuliers présente souvent de grandes difficultés. Il faut connaître le véritable sens et l'exacte portée de la règle pour savoir si elle est applicable en l'espèce».³

2. Dans un tel contexte la norme à interpréter apparaît comme un cadre, à

1. *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif* ; Paris, 2^e éd. 1919, nouveau tirage de 1954, t. 1, p. 14.

2. *Théorie pure du Droit*, traduction française de la 2^e édition par C. EISENMANN ; Paris 1962, p. 452.

3. *Traité élémentaire de droit civil*, t. 1, 1954, p. 64.

l'intérieur duquel la démarche de l'interprète consiste à dégager une signification «utile» pour sa mission, sans pour autant prétendre que cette signification est la seule possible et partant, la seule valide. L'interprétation de textes juridiques par les institutions qui ont mission de les faire respecter n'est pas tant un acte de connaissance gratuit qu'un acte de volonté, c'est-à-dire de sélection d'une signification parmi d'autres, qui permette d'apporter une solution correcte au problème que doit résoudre l'interprète. Ce choix d'une interprétation ne signifie pas qu'elle est la seule possible, ni que les autres ne peuvent pas être considérées comme valides dans d'autres hypothèses, selon le contexte de l'espèce et la volonté de l'interprète. C'est la pensée qu'exprime Kelsen en affirmant :

«Dire qu'un acte juridictionnel, un jugement ou un arrêt, est fondé sur la loi ne signifie pas qu'il est la norme qui peut être créée dans le cadre de la norme générale, mais seulement qu'il est l'une des normes individuelles qui pourraient toutes également l'être ; en somme, cela signifie que la décision se tient à l'intérieur du cadre que représente la loi».¹

Cependant, le cadre ainsi tracé est rigide car il coïncide avec le principe de légalité, mais aucun des auteurs précités ne développe de ce principe une conception étroite. Ils justifient le pouvoir général d'interprétation reconnu à l'Administration et au juge par des raisons essentiellement pratiques, liées à l'impossibilité, pour l'auteur de la norme, de contrôler et préciser le sens de chacune des dispositions qu'il adopte. L'interprétation est un acte créateur, c'est bien pourquoi la Constituante entendait la réserver à l'auteur de la norme interprétée, comme l'écrit M. Paul REUTER elle est «en soi œuvre législative»². Permettre qu'elle émane de l'Administration ou du juge, c'est conférer à ces deux institutions un pouvoir normateur, de jurisprudence, sans pour autant l'assortir d'un contrôle du détenteur du pouvoir d'édiction de la norme.

Le problème prend une ampleur particulière en droit fiscal, car la notion de texte fiscal est quantitativement large — il existe beaucoup de textes fiscaux — mais juridiquement étroite, dans la mesure où la loi constitue la norme essentielle de cette branche du droit.

II — LA NOTION DE TEXTE FISCAL

Le droit fiscal prévoit et organise les contributions obligatoires «qui consistent à faire participer autoritairement certaines personnes ou catégories de personnes à l'alimentation des caisses publiques en marge de tout mécanisme juridique répressif»³. Parce que le droit fiscal a longtemps été considéré comme un droit exorbitant, à l'instar du droit pénal, le droit fiscal français est très largement organisé par des textes législatifs. La loi constitue en effet la norme

1. Op. cit., p. 457.

2. Avant propos à la thèse de Serge SUR, *L'interprétation en droit international public*, Paris, 1974, p. 11.

3. P. AMSELEK, *Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales ou parafiscales* ; Mélanges WALINE, 1974, t. 1, p. 90.

prédominante, mais non exclusive, au sein de l'ensemble des textes fiscaux.

Parce qu'il a longtemps été considéré comme un droit exorbitant, à l'instar du droit pénal, le droit fiscal français est presque exclusivement contenu dans des normes législatives. La loi est en effet la norme prédominante, mais non exclusive, de l'appareil fiscal.

A — La prédominance de la loi

Si l'on se réfère à la définition historique de l'impôt — contribution obligatoire décidée par les représentants du peuple pour assurer le financement des dépenses de l'Etat — il apparaît avec netteté que le consentement à l'impôt est l'apanage de l'organe détenteur de la souveraineté, qui seul aura compétence pour lever les impôts et les droits de douane. Comme le souligne M. ARDANT, la plupart des grandes révolutions politiques ont été déclenchées pour des raisons fiscales¹. Les événements de 1215 en Grande-Bretagne, de 1774 aux Etats-Unis et de 1789 en France, en sont les exemples les plus significatifs. Les bases de la démocratie occidentale ont été ainsi jetées par des événements d'origine fiscale.

Lorsque l'organe législatif, détenteur de la souveraineté, reçoit ou s'arroge le pouvoir de consentir à l'impôt, les mesures qu'il va édicter dans ce cadre prennent évidemment la forme de normes législatives. En raison des incidences directes des mesures fiscales sur le patrimoine des particuliers — incidences assimilées parfois à une spoliation — le choix de la loi pour les édicter apparaît comme une garantie solennelle, aux termes de laquelle la ponction opérée auprès des citoyens est effectuée pour la satisfaction de missions d'intérêt général. La loi est considérée comme la norme fondamentale, et l'existence éventuelle d'une constitution ne trouble pas cette supériorité de la loi, dans la mesure où elle consacre généralement la compétence du législateur en matière fiscale, et émane de la même autorité que la loi. Les dispositions appelant les citoyens à verser leur contribution aux dépenses de l'Etat prennent donc la forme de lois, qui vont se multiplier au fur et à mesure que le système fiscal national s'étoffe, afin de s'adapter au mieux à la complexité de la réalité économique, et partant, d'assurer des rentrées plus importantes au Trésor.

Ce monopole de la loi en droit fiscal français n'a jamais été sérieusement remis en cause avant 1958. Tout au plus, quelques conventions fiscales bilatérales ont été conclues avec les principaux partenaires de la France, tandis que le pouvoir réglementaire se voyait reconnaître une compétence d'application. Cependant, dans un souci d'efficacité et de rapidité, le législateur fiscal a parfois délégué à l'autorité administrative le pouvoir de prendre, sous forme de mesures réglementaires, certaines dispositions relatives, à la fixation des taux en matière de droits de douane² aussi bien qu'à la réforme de tel ou tel impôt³.

1. *Histoire de l'impôt*, 1971, notamment dans la deuxième partie (titre 2, section 3).

2. art. 8 à 14 du Code des Douanes : c'est la procédure dite du cadenas qui est une mesure permanente, posée initialement par la loi du 17 décembre 1814.

3. Les grandes réformes de 1948 ont été prises par le pouvoir réglementaire, après habilitation par le Parlement, cf. infra, p. 15.

La Constitution de 1958 ne bouleverse pas cette répartition des compétences entre la loi et le règlement. L'article 34 de la Constitution conserve à la loi un domaine réservé en matière fiscale, qui recouvre «les règles concernant : — l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ;»

Hormis d'hypothétiques actes détachables des règles concernant l'assiette, le taux,..., le pouvoir réglementaire se trouve, par conséquent, cantonné dans l'application des dispositions législatives. Cependant, l'hypothèse prévue par l'article 38 permet à l'Assemblée Nationale de lui déléguer sous conditions une parcelle de ses compétences en matière fiscale. Une telle délégation a été consentie trois fois par le législateur, avec les lois des 30 juillet 1960, 22 juin 1967 et 26 décembre 1975, sur la base desquelles le gouvernement a pris respectivement une, 9 et une ordonnances à objet partiellement fiscal¹.

Il n'en demeure pas moins que la loi constitue toujours la norme fondamentale du droit fiscal français, tant par son omniprésence que par l'importance que lui attribue la Constitution. L'ordonnance du 2 janvier 1959, portant loi organique relative aux lois de finances, est d'ailleurs venue ordonner cette suprématie.

Dès lors, l'étude de l'interprétation des textes fiscaux qui va être entreprise ici sera, avant tout, une étude de l'interprétation des lois fiscales, tant elles constituent la norme de principe, et de détail, dans cette branche du droit. Lorsque la valeur juridique de la norme n'est pas précisée au fil des développements qui vont suivre, l'analyse porte alors sur le concept de texte fiscal, pris en ses éléments communs aux différentes catégories de normes qui relèvent de ce vocable, mais il est bien évident que la loi constitue l'archétype de cette famille des textes fiscaux. L'essentiel de l'analyse portera donc sur la loi. La norme fondamentale en la matière ne doit cependant pas dissimuler la spécificité des autres catégories de textes fiscaux.

B -- Les autres textes fiscaux.

Une référence à la traditionnelle hiérarchie des normes en droit public français fait apparaître la banalité du droit fiscal sur le plan de la typologie des normes. En effet, l'importance de la loi n'empêche pas de rencontrer

1. L'ordonnance n° 60 - 907 du 30 août 1960, détermine notamment le régime fiscal des bouilleurs de cru. Les ordonnances n° 67 - 693, 694 et 695, du 17 août 1967, sont relatives à la participation des salariés aux fruits de l'expansion, à l'assiette de l'impôt, au régime fiscal de la réserve de participation et de la provision symétrique pour investissements. L'ordonnance n° 67 - 813, du 19 septembre 1967, exonère les sociétés coopératives agricoles de l'IS et des droits d'enregistrement. L'ordonnance n° 67 - 821, du 23 septembre 1967, fixe le régime fiscal des GIE.

L'ordonnance n° 67 - 828, du 23 septembre 1967, édicte la déductibilité des cotisations d'assurance des travailleurs non salariés de l'assiette de l'impôt sur le revenu. L'ordonnance n° 67 - 834, du 28 septembre 1967, fixe le régime d'imposition des plus-values dégagées à l'occasion des fusions de sociétés.

L'ordonnance n° 67 - 836, du 28 septembre 1967, supprime, dans certaines hypothèses, la retenue à la source frappant les revenus des valeurs mobilières. L'ordonnance n° 67 - 837, du 28 septembre 1967, édicte le régime fiscal des sociétés de crédit-bail et de leurs opérations. L'ordonnance n° 76 - 217, du 5 mars 1976, réduit le premier acompte d'impôt sur les sociétés payable en 1976.

en la matière des spécimens de chacune des autres catégories de normes, conventions internationales et règlements notamment, sans omettre une loi organique, en l'occurrence l'ordonnance du 2 janvier 1959.

1 — Les conventions internationales.

En vertu de l'article 55 de la Constitution,

« Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie »¹.

Pour les engagements internationaux pris en matière fiscale, l'article 3 § III, de la loi n°59 - 1472 du 28 décembre 1959, pose le principe général de leur suprématie, s'ils remplissent les conditions définies par l'article 55 :

« Nonobstant toute disposition contraire du C.G.I., sont passibles en France de l'IRPP ou de l'IS tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

La portée de cette disposition législative est limitée puisqu'elle n'intervient qu'à titre de mesure d'application du principe général affirmé par l'article 55 de la Constitution. Dans la pratique, deux séries de textes fiscaux entrent dans cette catégorie, ce sont les conventions bilatérales et les dispositions des traités communautaires.

a - Les conventions bilatérales.

Les conventions fiscales bilatérales, conclues entre la France et un autre Etat souverain, constituent des textes fiscaux d'une valeur juridique supérieure à celle des lois. Leur finalité essentielle est d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts directs, sur le revenu des personnes physiques ou des sociétés, et en matière de droits de succession. La première convention à contenu exclusivement fiscal remonte à 1843, conclue avec le royaume de Belgique, la première convention générale a été conclue en 1939 avec l'Italie, mais leur multiplication, depuis 1945, a été provoquée par le développement des échanges économiques internationaux et les migrations de personnes. A l'heure actuelle, la France est liée par quelque 55 conventions tendant à éviter les doubles impositions², beaucoup sont générales et contiennent des dispositions relatives aux divers impôts. La plupart sont calquées sur les modèles établis successivement par l'OCDE, en 1963 puis en 1977, et en reprennent fidèlement la structure en 7 chapitres ainsi que l'essentiel

1. Les articles 26 et 28 de la Constitution de 1946 contenaient une affirmation identique.

2. Il y en avait 5 en 1939.

des dispositions¹. La valeur juridique qui leur est reconnue par la Constitution a pour conséquence de rendre caduques les dispositions législatives qui les contrediraient.

b - Les dispositions des traités communautaires.

La ratification des traités communautaires a eu pour conséquence d'intégrer dans l'ordre juridique national des dispositions d'origine multilatérale, dont l'originalité fondamentale réside dans «l'immédiateté» du droit qu'elles posent, c'est-à-dire leur applicabilité directe.

En matière fiscale comme dans les autres branches du droit, les normes ainsi intégrées à l'ordre juridique national sont de deux ordres. Tout d'abord, les dispositions des traités constituent ce que M. LALUMIERE appelle «des contraintes fiscales directes» pour le législateur national, tandis que les textes dérivés représentent des «contraintes fiscales indirectes»².

Les dispositions des traités qui présentent des incidences fiscales appartiennent au Traité CEE. Elles posent le principe de l'interdiction des droits de douane et de toutes taxes d'effet équivalent (art. 9), elles décident l'abolition des discriminations opérées par le biais d'impositions intérieures et qui visent, soit à pénaliser les produits importés en les surtaxant (art. 95), soit à favoriser les produits exportés en leur accordant au contraire des exonérations (art. 96). Pour faciliter le respect de ces interdits, et partant supprimer la cause des discriminations, le Traité CEE prévoit la possibilité d'harmoniser les législations nationales relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (art. 99), et d'une façon plus globale, d'opérer

«le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives, des Etats membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun» (art. 100).

Enfin, l'article 220 du même Traité impartit aux Etats membres un objectif d'élimination «de la double imposition à l'intérieur de la Communauté».

Sur le fondement de ces dispositions ont été adoptées différentes normes communautaires dérivées, portant harmonisation. En matière fiscale, les textes ainsi adoptés présentent la caractéristique essentielle d'être des directives émanant du Conseil, à charge pour les Etats membres destinataires de prendre les mesures d'application adéquates à la réalisation de l'objectif fixé par ce texte. Entrer dans le détail de ces textes et en entreprendre le catalogue dépasserait le cadre de cette étude, mais il ressort d'un examen global que,

1. Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, Rapport du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE, Paris 1977. Les 7 chapitres s'intitulent respectivement : Champ d'application de la convention ; définitions ; imposition des revenus ; imposition de la fortune ; méthodes pour éliminer les doubles impositions ; dispositions spéciales ; dispositions finales.

2. *Les Communautés européennes et les finances publiques françaises* ; journées d'études de Strasbourg 1974, Paris 1975, pp. 387 et 402.

hormis quelques directives relatives aux droits d'accise et impôts indirects¹, la plupart des textes concernent la TVA. En effet, cet impôt a une incidence décisive sur les échanges commerciaux transnationaux, donc il doit être adapté à l'objectif de libre circulation, et d'autre part, il se trouve promu au rang de ressource propre des Communautés par la décision du Conseil, en date du 21 avril 1970². Dans cet esprit 6 directives du Conseil ont été adoptées, de 1967 à 1977³. Toutes ces dispositions constituent autant de textes fiscaux et sont partie intégrante du système fiscal français. Leur caractère obligatoire s'impose à l'Administration fiscale comme au contribuable, lequel peut s'en prévaloir devant les tribunaux. La Cour de justice des Communautés a même estimé — avec prudence certes — que les directives du Conseil sont susceptibles de produire des effets dans les relations entre un Etat membre et ses justiciables, dans l'hypothèse où cet Etat n'a pas pris les mesures d'application nécessaires à l'entrée en vigueur de cette directive⁴.

Le droit fiscal accorde donc une place aux normes supra-législatives, mais la loi elle-même, malgré son rôle fondamental, n'est pas en mesure de combler toutes les lacunes de ce droit, d'en colmater toutes les brèches ; c'est pourquoi la part dévolue au règlement n'est pas aussi négligeable qu'il serait permis de le croire.

2 — Les dispositions réglementaires en matière fiscale.

Le domaine reconnu au pouvoir réglementaire en matière fiscale est étroit, puisque le Conseil constitutionnel et le Conseil d'Etat ont adopté sur ce point une jurisprudence analogue qui réserve au législateur le choix, la définition et l'évaluation de la matière imposable, la fixation des règles de liquidation, ainsi que la détermination des modalités de recouvrement et de paiement⁵.

Le pouvoir réglementaire ne peut donc s'exercer que sous forme de mesures d'application de la loi, et de codification.

a - Les règlements d'application en matière fiscale.

La loi fiscale nécessite, comme toute autre loi, l'adoption de mesures d'application, qui prennent la forme de règlements d'Administration publique.

1. Par exemple, la directive du Conseil du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux ; JOCE L 249/25, du 3.10.1969.

2. JOCE L 94/19, du 28.4.1970.

3. Première directive du 11 avril 1967 ; JOCE L 1301/67, du 14.4. 1967. Sixième Directive du 17 mai 1977 (JOCE L 145/1, du 13 juin 1977), dont les dispositions ont été reprises par la loi n°78 - 1240, du 20 décembre 1978 (JO du 30).

4. CJCE 6.10.1970, aff. Franz GRAD, JOCE C 138, du 18.11.1970. M. KOVAR exprime des réserves sur la portée de cette jurisprudence dans une note au JCP 1972. II. 17188.

5. Sur l'ensemble de cette question, voir notamment l'étude de M.J.L. GUIEZE, *Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière* ; Paris 1974. P. THEVENIN, *Le pouvoir réglementaire en matière fiscale* ; Bordeaux 1975. J.-P. VINCENT, *De l'inutilité de l'article 34 de la Constitution*, AJDA 1965, p. 564.

Le contenu matériel de ces textes est parfois très vaste. La complexité du droit fiscal rebute fréquemment le législateur, au point qu'il accorde au pouvoir réglementaire des délégations fort étendues. Parfois, ces délégations ont survécu au changement d'ordre constitutionnel. La loi du 17 août 1948 a ainsi accordé au gouvernement une délégation sans limite temporelle, qui n'a pas cessé d'être utilisée en matière de taxe sur les salaires. De même, le tarif de l'ancienne contribution des patentes était fixé par décret, en vertu d'une habilitation permanente datant de 1944, bien que cela concernât l'assiette dudit impôt. La survie de telles dispositions paraît à la limite de la légalité. Cependant, et d'une façon générale, ces textes constituent des normes subordonnées qui peuvent être annulées par la juridiction administrative, sur recours en annulation présenté dans le délai de droit commun. Ce point dépasse le cadre de l'étude et ne sera donc pas examiné, seule la façon dont ces règlements sont interprétés sera analysée.

b - Les règlements portant codification.

La multiplicité des normes en droit fiscal, les modifications fréquentes qui y sont apportées et leur complexité intrinsèque provoquent un certain désarroi chez les destinataires de ces textes, aussi bien les fonctionnaires de l'Administration que les contribuables. Pour remédier à cette situation et simplifier la présentation de l'ensemble du système fiscal, le législateur a résolu de codifier les dispositions existantes. Ne disposant ni du temps ni des moyens matériels suffisants pour mener à bien cette tâche importante, il en a délégué la responsabilité de la confection au pouvoir réglementaire.

Après l'abandon d'un premier projet en 1921, et l'adoption de 3 décrets à une telle fin le 28 décembre 1926, une loi du 6 juillet 1934 confie au gouvernement le soin de procéder à une codification. En application de cette disposition, le décret du 27 décembre 1934 édicte un code des impôts directs ; il sera suivi d'un code de l'enregistrement et du timbre, d'un code des valeurs mobilières, d'un code des taxes sur le chiffre d'affaires, d'un code des douanes, d'un code des impôts locaux d'Alsace et de Lorraine.

En 1948, 2 décrets du 9 décembre pris en exécution d'une loi du 17 août (art. 5, § II) opèrent une refonte du Code des Douanes et jettent les bases du Code général des Impôts ; tous deux bénéficient de la ratification explicite accordée par l'article 15 de la loi du 31 décembre 1948, et doivent donc être considérés comme des normes législatives¹. Cette codification présente une caractéristique essentielle, elle doit être fréquemment remise à jour pour conserver son utilité.

Le Code général des impôts et le Code des douanes constituent des ouvrages en perpétuel devenir dans la mesure où, chaque année, certains de leurs articles deviennent purement et simplement caduques, ou bien sont remplacés par des

1. Le CGI sera modifié par un r.a.p. du 6 avril 1950, pris en exécution de ce même art. 15 de la loi du 31 décembre 1948. La validité du CGI a été reconnue par le Conseil d'Etat dans ses décisions du 23 novembre 1951 (Rec. 547) et du 12 novembre 1954 (Rec. 589).

dispositions nouvelles. Pour conserver à chaque code son actualité, les textes nouveaux doivent y être introduits au fur et à mesure de leur adoption et les dispositions devenues caduques doivent en être éliminées. La tâche est d'importance et nécessite un travail méticuleux, c'est pourquoi elle incombe aux services compétents du ministère du Budget, sous couvert du pouvoir réglementaire¹.

La politique menée par ces services consiste à intégrer dans le code adéquat toutes les dispositions nouvelles présentant un effet durable, en excluant, par conséquent, les mesures purement conjoncturelles. Cette mise à jour permanente s'effectue, soit en vertu d'une invite expresse faite en ce sens par le texte fiscal nouveau, soit en vertu d'une habilitation permanente consentie par le législateur à l'origine même de l'entreprise de codification. Cette entreprise concerne aussi bien la partie législative que la partie réglementaire de chacun des deux codes fiscaux.

Sur le plan juridique, la codification de dispositions n'entraîne pas la disparition de la norme, législative ou réglementaire, qui les a édictées. La codification, en matière fiscale, est une œuvre effectuée *a posteriori*, elle n'est par conséquent pas comparable à celle entreprise par PORTALIS en 1804 pour le code civil, cette œuvre totale «qui coupe en quelque sorte le droit de ses origines, le fonde en entier sur la raison, la justice, l'intérêt public... et le dispense de chercher des précédents ou des titres en dehors d'un instrument authentique...»². Chaque code fiscal est un instrument de connaissance et de travail pour les destinataires du droit fiscal, mais il ne contient pas l'ensemble du système fiscal français, dont les dispositions constitutives sont plus nombreuses et plus variées, nous venons de le voir, que celles reprises par chaque code. Etant l'œuvre des services du ministère du Budget, le Code des Douanes et le Code général des impôts sont d'abord utilisés par ces deux Administrations. Dans l'exercice de leur activité, les fonctionnaires qui en sont membres s'appuient sur les articles du code pertinent. Les décisions juridictionnelles, en revanche, font plutôt référence à la disposition législative originelle, mais cette pratique n'est pas immuable³.

Sur le plan de l'analyse, la codification peut être considérée comme un phénomène superfétatoire, puisque sa survenance n'abolit pas les textes qu'elle intègre dans les codes existants. D'ailleurs, chaque disposition du code ne vaut juridiquement que par la norme originelle dont elle est issue, et non par le décret de codification qui l'a introduite dans le code. Dès lors, il n'apparaît pas nécessaire de procéder à une analyse de l'interprétation des textes fiscaux qui distinguerait entre leur présentation originelle et leur présentation codifiée, et l'usage fait d'une disposition dans chacune de ces deux présentations échappe par trop à des règles précises pour permettre une observation

1. La direction de la Législation, agissant conjointement avec les directions générales des Impôts et des Douanes, est compétente pour mener à bien cette tâche.

2. E. BOUTMY, cité par F. GENY, *op. cit.*, p. 57

3. Les jugements se fondent parfois sur l'article X... du code, «dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits».

quelque peu scientifique et susceptible de déboucher sur des conclusions utiles¹.

L'analyse qui va être faite de l'interprétation des textes fiscaux tend à considérer ces derniers comme formant un ensemble suffisamment homogène pour être susceptible d'une étude globale et non différenciée. En effet, la technique d'interprétation utilisée et les caractères qu'elle présente ne varient pas selon la catégorie à laquelle appartient le texte interprété. Lorsque le juge interprète un règlement d'Administration publique, par exemple, il l'interprète de la même façon qu'une loi, après avoir cependant vérifié si ses dispositions respectaient bien le cadre tracé par l'habilitation législative².

En revanche, lorsqu'un facteur de spécificité distinguera l'interprétation d'une catégorie particulière de texte fiscal, une analyse séparée sera expressément consacrée à ce phénomène original.

Au niveau du contenu des textes, il ne s'agit ici d'étudier qu'une fraction du droit fiscal, la plus fondamentale, celle qui a trait au régime fiscal du contribuable, c'est-à-dire sa situation au regard de l'impôt, et les difficultés inhérentes à l'assiette ainsi qu'à la liquidation. Les problèmes liés au seul recouvrement, à la procédure contentieuse et à la répression ne concernent pas l'imposition proprement dite et seront, par conséquent, exclus du champ de l'étude. En revanche, le terme «impôt» est pris ici dans son acception la plus large — celle retenue par la Constitution — et recouvre par conséquent l'ensemble des prélèvements fiscaux et parafiscaux³.

Cependant, avant d'entreprendre cette démarche, il importe d'identifier chacune des différentes catégories d'interprètes.

III — LES DIFFERENTES CATEGORIES D'INTERPRETES.

La norme fiscale est interprétée par toutes les personnes — morales ou physiques — qui cherchent à dégager sa signification. Les préoccupations manifestées par ces interprètes dans leur démarche ne sont pas identiques, leurs finalités comme leur angle d'approche du texte diffèrent sensiblement. Schématiquement, ils appartiennent à cinq catégories, dont l'interprétation présente une accessibilité et un intérêt très inégaux. Ce sont, respectivement, les contribuables, la doctrine, l'auteur de la norme, l'Administration fiscale et le juge fiscal.

Le contribuable interprète le texte afin de bâtir et d'organiser sa situation fiscale au mieux de ses intérêts tout en respectant les prescriptions en vigueur. Pour admissible et légitime qu'elle soit, une telle interprétation ne peut pas

1. Sur les pratiques étrangères, cf. notamment : DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée* (Grande-Bretagne, Pays-Bas, Belgique) ; Dix-neuvième Congrès de l'IFA, Londres 1965 (Autriche, Canada, Danemark, Espagne, Grande-Bretagne, Israël, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal, RFA, Suède, Suisse, Etats-Unis).

2. Cf. notamment CE Ass. 13.10.1975 ; Droit Fis. 1975, com. 1656, concl. LATOURNERIE ; RJF n°12/1975, p. 373.

3. Sur cette notion de texte fiscal, et le flou de ses contours, cf. notamment : P. AMSELEK, *Les impositions autres que fiscales et parafiscales* ; Mélanges WALINE, T.1, pp. 89-114 ; TIXIER-GEST, *Droit Fiscal*, 2ème éd. pp. 20-26.

faire l'objet d'une analyse sérieuse, et ce pour deux raisons. D'une part, il existe autant d'interprétations que de contribuables, et de cette masse pour le moins hétérogène il n'est pas possible de dégager un quelconque intérêt. D'autre part, l'approche de cette interprétation est rendue difficile par le fait qu'il s'agit souvent d'une démarche effectuée inconsciemment par son auteur, et qui ne fait l'objet d'aucune explication ou publication.

L'interprétation commise par la doctrine est, au contraire, un acte parfaitement conscient, effectué dans un souci de clarification. Elle se caractérise généralement par une rigueur toute scientifique dans l'analyse du texte, et bénéficie de la publicité qu'offrent les revues juridiques aux travaux des membres de la doctrine. Son intérêt est donc grand, mais elle sera néanmoins écartée du cadre de la présente étude parce qu'il s'agit d'une interprétation plus gratuite que fonctionnelle, qui émane d'une entité située hors de tout ordre juridique. L'auteur d'une interprétation doctrinale n'étant pas directement impliqué dans le phénomène juridique, son œuvre a une valeur explicative, mais qui n'est pas directement créatrice, et encore moins positive.

Lorsque l'auteur de la norme estime que ledit texte est mal compris, ou fait l'objet d'une application défectueuse, il lui est loisible de corriger cette situation en adoptant un nouveau texte, dit «interprétatif». Les dispositions de ce dernier vont préciser la signification du premier texte que l'auteur estime seule correcte et qu'il entend faire prévaloir. Dans la mesure où le texte originel est son œuvre, il peut faire prévaloir, à l'aide du texte interprétatif, la signification qu'il souhaite de ce texte originel. L'auteur de la norme interprétée adopte ici une interprétation pour des finalités précises mais souvent très variables. Il en résulte, à la lecture de ces interprétations, une absence totale de méthode, et partant une impossibilité de systématisation de la démarche interprétative ainsi accomplie. C'est notamment le cas du législateur, dont les lois interprétatives ont pour objectif de corriger une interprétation existante ou d'en imposer une nouvelle. Ces textes interviennent souvent à l'initiative de l'Administration, afin de combattre les effets d'une jurisprudence, et par conséquent apparaissent de façon désordonnée. Plus qu'une interprétation d'un texte existant, ces lois constituent une disposition nouvelle. Dès lors, l'intérêt de leur étude sous l'angle de la méthode d'interprétation apparaît trop faible pour que ces normes interprétatives soient retenues dans le cadre de la présente étude. Il en va de même, nous l'avons vu, pour le codificateur, dont les éventuelles tentatives d'interprétation sous couvert de codification paraissent anéanties par la survivance de la norme originelle face au code, et partant, l'illégalité du texte codificateur dont les termes diraient le contraire de la volonté exprimée par le législateur dans le texte codifié¹.

Demeurent en présence l'Administration et le juge qui, tous deux, éprouvent la nécessité d'interpréter les textes fiscaux afin de réaliser leur mission respective, d'application du droit fiscal pour l'Administration et de solution des litiges pour le juge. Le concept d'Administration recouvre ici, exclusivement l'Administration fiscale, c'est-à-dire les services des impôts et des douanes

1. CE 21.03.1960, Rec. 210.

placés sous la responsabilité du ministre du Budget.

L'interprétation qu'effectue le juge fiscal présente le double intérêt, d'être aisément connue, et de s'imposer en principe aux acteurs du jeu fiscal que sont le contribuable et l'Administration. Ce terme de juge fiscal s'applique essentiellement au juge interne, chargé de trancher les litiges relatifs au régime fiscal du contribuable, à l'exclusion de tout aspect répressif. La démarche interprétative du juge pénal, statuant en matière fiscale, ne sera donc pas analysée ici. Sur le plan transnational, deux juridictions essentielles peuvent être considérées comme des juridictions fiscales, ce sont la Cour Internationale de Justice et la Cour de Justice des Communautés européennes. La première n'a eu l'occasion d'intervenir qu'une seule fois, à l'instar de sa devancière, dans une affaire où se trouvait impliquée la souveraineté fiscale française¹. Il est, dès lors, difficile d'inférer une jurisprudence à partir d'une décision isolée, dont les préoccupations se trouvent, de surcroît, par trop étrangères au contexte fiscal français. L'intégration de la CIJ dans le champ de l'étude n'est donc pas possible. Il en va différemment de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés. Les décisions qu'elle rend en matière fiscale sont assez nombreuses et interviennent essentiellement pour trancher, au niveau du contribuable, un conflit entre les dispositions d'origine communautaire et la loi fiscale nationale. L'article 164 du Traité CEE prévoit que

«La Cour de Justice assure le respect du droit dans l'interprétation et l'application du présent Traité».

Les préoccupations de cette juridiction sont spécifiques, voire tout à fait étrangères à celles d'une autorité interprétative nationale, dans la mesure où elle cherche à promouvoir l'ordre juridique communautaire face aux ordres juridiques nationaux. L'adoption d'une méthode téléologique pour interpréter les dispositions communautaires distingue de façon radicale la Cour de Justice, des interprètes du droit national. Une telle différence conduit à exclure, au nom de la cohérence, la jurisprudence communautaire du champ de cette étude².

L'Administration et le juge sont deux protagonistes essentiels du jeu fiscal. Les rôles qui leur sont attribués ne sont pas semblables, puisque l'Administration applique le droit, tandis que le juge tranche les litiges opposant le contribuable à l'Administration, à propos de l'application du droit. Juge et Administration entretiennent donc des relations de subordination, puisque la seconde accomplit sa tâche sous le contrôle du premier. Tous deux procèdent à une interprétation des textes fiscaux pour accomplir leurs tâches respectives, mais le fruit de cette démarche interprétative n'aura pas la même valeur, selon qu'il est l'œuvre du juge ou de l'Administration. Néanmoins, les interférences qui

1. La CIJ a rendu un arrêt le 12 août 1952, relatif aux intérêts américains au Maroc. Le 7 juin 1932, la CPJI s'était prononcée sur la question des zones franches de Savoie et du Pays de Gex.

2. Sur les méthodes d'interprétation de la CJCE, cf. J. BOULOUIS, *A propos de la fonction normative de la jurisprudence*, in Mélanges WALINE, t. 1, p. 153 ; D. SIMON, *L'interprétation judiciaire des traités d'organisations internationales*, th. Nancy 1979, pp. 214-216 et 396-398.

surgissent entre les activités de ces deux protagonistes ne se caractérisent pas nécessairement par une subordination de l'interprétation administrative à celle du juge. Il semble au contraire que la portée du contrôle juridictionnel, en matière d'interprétation des textes fiscaux, soit limitée. Mais les interférences demeurent.

La démarche adoptée ici va donc consister à analyser, pour les deux catégories d'interprètes retenues, le contenu de leur mission interprétative, en recensant chez chacun — juge et Administration — les moyens qu'il utilise pour l'assumer, mais aussi les difficultés que cette activité soulève.

D'emblée, leur démarche révèle bien une spécificité de leur interprétation, mais cette spécificité n'est pas celle que décrivait la doctrine classique, et elle ne se situe pas, chez les deux interprètes, au même niveau : en effet, l'interprétation administrative est spécifique par l'importance que revêt son existence même, tandis que la spécificité de l'interprétation juridictionnelle repose sur les méthodes employées par le juge.

Etant donné que l'Administration travaille sous le contrôle du juge, il convient, dans un premier temps, d'analyser l'interprétation des textes fiscaux effectuée par l'Administration, sans omettre de mesurer les contraintes qui lui sont imposées dans ce cadre, notamment par le contrôle juridictionnel (*Première Partie*). Dans un deuxième temps, c'est l'interprétation accomplie par le juge fiscal qui fournira matière à étude (*Deuxième Partie*). Comme l'écrit M. LAURE, ce sont ces interprétations «qui donnent parfois à l'impôt son véritable caractère»¹. Chaque interprète envisage en effet le texte fiscal avec sa spécificité propre.

1. *Traité de politique fiscale* ; Paris, 1956, p.1.

PREMIERE PARTIE

L'INTERPRETATION DES TEXTES FISCAUX

PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

Les services compétents en matière fiscale relèvent de différents ministères, mais l'interprétation des textes fiscaux n'est effectuée que par les seuls services dépendant du Ministère du Budget.

Au sein de la Direction Générale des Impôts, le Service de l'Administration générale a notamment pour mission d'élaborer les mesures d'application des textes législatifs (sous-direction II C). Le Service du contentieux a pour tâche, d'une part de rédiger des instructions à l'usage des services extérieurs (sous-direction IV A), et d'autre part d'assurer la rédaction et la défense des mémoires de l'Administration devant les juridictions compétentes en matière fiscale (sous-direction IV B).

Au sein de la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects, l'interprétation des textes fiscaux tient une faible place : seuls deux services de la Division D s'occupent, respectivement, des affaires juridiques et des affaires contentieuses. Cette situation est due au petit nombre de questions réellement posées à cette structure, car l'essentiel des litiges porte sur des appréciations de fait ou sur les modalités de la répression.

L'organisme le plus important au regard des textes fiscaux est, sans contexte, le Service de la législation. Depuis 1977, il est directement rattaché au ministre et comprend 4 sous-directions, dont 3 (III B, III C, III D) ont pour mission d'élaborer ces textes et de les mettre en forme de projets que le gouvernement déposera sur le bureau de l'une des assemblées. Chaque bureau responsable de cette élaboration est également compétent pour élaborer d'éventuels textes réglementaires d'application, et il rédige aussi les circulaires destinées à préciser sa pensée et ses intentions aux agents chargés d'appliquer la loi.

La sous-direction III E est exclusivement compétente pour les relations internationales. Elle négocie les conventions avec ses homologues étrangères, en assure la diffusion et s'efforce de répondre aux difficultés d'interprétation que tel ou tel accord peut poser à l'Administration, au contribuable ou au juge.

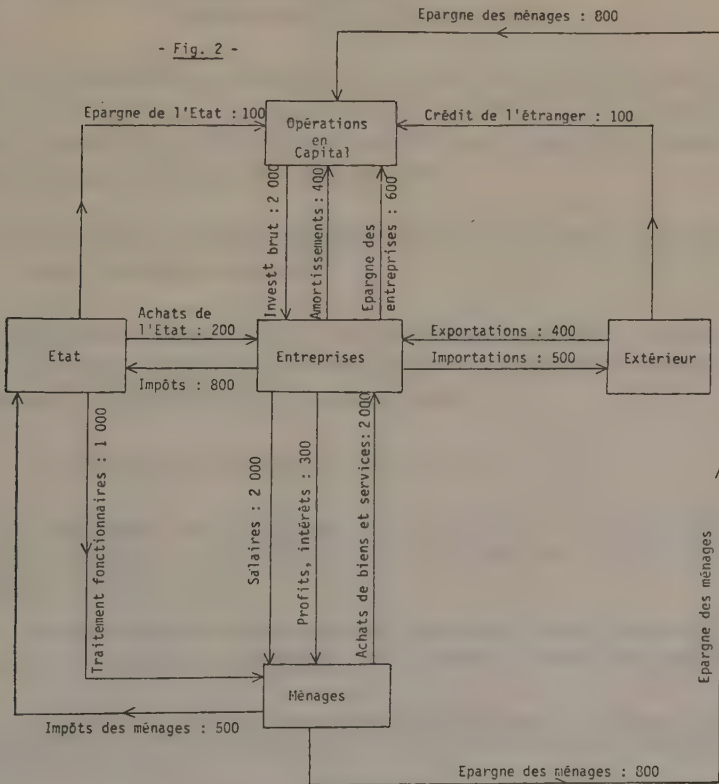
L'ensemble de cette structure est coiffé par un «bureau de coordination», qui centralise l'œuvre des sous-directions et la transmet au gouvernement et au parlement. Ses fonctionnaires informent la commission des finances de chaque assemblée, accompagnent le Ministre au Parlement pour défendre les projets fiscaux en discussion, et effectuent la tâche matérielle de mise à jour du Code Général des Impôts.

L'Administration fiscale accomplit une activité d'interprète dans une perspective essentiellement fonctionnelle, c'est-à-dire pour répondre à une nécessité, liée au rôle qu'elle assume sur la scène juridique française. Elle effectue cette tâche dans le cadre qui a été attribué à son activité, par conséquent son œuvre d'interprétation est soumise à certaines bornes. L'étude de l'Administration fiscale sous son aspect d'interprète doit s'ordonner autour de ces deux axes, d'une part il convient d'évaluer la mission qu'elle remplit en cette matière (*TITRE 1*), et d'autre part il s'agit d'analyser les limites qui sont imparties à cette mission d'interprétation (*TITRE 2*).

TITRE 1

LA MISSION INTERPRETATIVE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

L'œuvre interprétative de l'Administration fiscale est fondamentale. L'emploi du terme «mission» pour désigner cette activité n'est pas fortuit, car effectivement, la pratique a sanctionné l'existence d'une véritable fonction d'interprétation de l'Administration, provoquée et légitimée par le besoin de combler une lacune, sur l'ampleur de laquelle il convient de s'interroger. Ce rôle inhabituel joué par une Administration dans l'interprétation d'une législation s'explique par la spécificité du droit fiscal et de ses implications. (*Chapitre 1*). Les problèmes juridiques que soulève une telle immixtion de l'Administration dans le domaine de l'interprétation se mesurent à l'importance que prennent les différents moyens employés par leur auteur pour véhiculer cette interprétation (*Chapitre 2*). Il convient, enfin, de s'interroger sur la portée de cette interprétation (*Chapitre 3*).



CHAPITRE 1

LE ROLE DEVOLU A L'INTERPRETATION DE L'ADMINISTRATION

La spécificité du droit fiscal rend sa compréhension difficile aux usagers, et le besoin d'en expliquer les termes a conduit l'Administration fiscale à se faire pédagogue. Cette attitude de l'Administration s'explique par un souci d'information, mais traduit aussi une préoccupation plus dominatrice, d'imposer la signification des dispositions fiscales qu'elle souhaite faire prévaloir. Au-delà de cette volonté passablement impérialiste, l'Administration fiscale nourrit une ambition d'ordre didactique (*Section 1*), dont les bénéficiaires sont fort divers (*Section 2*).

SECTION I UNE PREOCCUPATION DIDACTIQUE

Ce souci d'éclairer les utilisateurs du droit fiscal par une interprétation explicative trouve sa justification dans deux constatations. D'une part, la législation — au sens large — fiscale est particulièrement complexe et d'autre part, ses implications économiques sont importantes.

§ 1 — Une préoccupation didactique provoquée par la complexité de la législation fiscale.

L'impossibilité, pour l'utilisateur, d'aborder commodément le droit fiscal est essentiellement provoquée par deux séries de causes (A), aux conséquences desquelles l'Administration s'efforce de remédier (B).

A — Les causes de la complexité du droit fiscal.

Cette complexité de la législation fiscale s'explique par l'inflation législative, particulièrement sensible en cette branche du droit, et par la technicité intrinsèque du droit fiscal¹.

1. — Cette inflation se matérialise par l'adoption, chaque année, de dizaines de dispositions nouvelles qui émanent des différents auteurs de textes fiscaux.

1. Sur cette question, M. René SAVATIER a écrit une chronique, *L'inflation législative et l'indigestion du corps*, au D. 1977, pp. 43 à 48. Le § 9 est consacré à l'inflation législative dans le droit fiscal.

Les mesures qu'elles édictent organisent une situation qui n'existait pas antérieurement au regard du droit, ou bien visent à réformer des dispositions antérieures. Dans le premier cas, cette disposition nouvelle doit être reçue par l'usager du droit — agent de l'Administration ou contribuable potentiel — dans le second cas, celui-ci doit adapter sa connaissance du droit en substituant, dans son système d'appréhension du droit fiscal, la disposition nouvellement adoptée à la disposition primitive, devenue périmée. Malheureusement, la péremption d'une disposition n'est annoncée que de façon exceptionnelle par le texte nouveau, ce qui complique singulièrement l'actualisation des connaissances, et rend difficile la détermination du régime fiscal d'une activité ou d'une situation.

De plus, le comportement de l'auteur de la norme fiscale ne se caractérise pas toujours par une rigueur extrême. Soumis à des pressions d'une nature extra-juridique, sa politique d'édiction se révèle fluctuante et se traduit par l'adoption de textes volontairement ambigus pour ne pas apparaître trop drastiques. L'adoption successive de dispositions obscures et souvent contradictoires entre elles paralyse l'application de la norme, puisqu'une démarche interprétative cohérente ne permet pas d'en dégager une signification utile. De telles palinodies, génératrices de confusion, sont fréquentes, et l'histoire fiscale récente en montre quelques exemples, dont les plus significatifs sont relatifs à la taxe professionnelle et à l'imposition des plus-values mobilières.

La loi n°75 - 678, du 29 juillet 1975, prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 1976 une taxe professionnelle est substituée à l'ancienne contribution des patentes. L'assiette, et surtout le mode de calcul du nouvel impôt, diffèrent sensiblement du système précédent, mais les conséquences pratiques de leur entrée en vigueur se sont révélées parfois brutales. Aussi, le législateur a rapidement modifié le texte de 1975 en fixant une limite à l'augmentation résultant, pour chaque contribuable, de l'application de la nouvelle taxe¹.

L'adoption de la loi du 10 janvier 1980² apporte quelques innovations au droit positif, mais préfigure surtout la nouvelle taxe professionnelle, assise sur la valeur ajoutée. L'instauration de cette nouvelle assiette va bouleverser l'économie du système mis en place en 1975, mais parlementaires et gouvernement sont prudemment convenus de ne pas mettre en œuvre ce nouveau système avant 1983.

Un exemple plus représentatif encore de cette versatilité est fourni par le régime fiscal des plus-values réalisées sur valeurs mobilières.

Le loi du 19 juillet 1976 pose pour la première fois le principe de leur imposition, en définit les modalités et fixe au 1^{er} janvier 1978 l'entrée en vigueur de ces dispositions. Dès avril 1977, gouvernement et parlement tombent d'accord pour reporter au 1^{er} janvier 1979 l'application de ce texte, report

1. Un plafonnement à 170 % a été institué par la loi n°76 - 1220, du 28.12.1976, et reconduit par la loi n°77 - 616, du 16.06.1977. La loi n°79 - 15, du 3.01.1979, y ajoute un plafonnement en fonction de la valeur ajoutée. La loi du 14 mai 1979 corrige partiellement la précédente.

2. J.O. du 11 janvier.

matérialisé par l'article 68 de la loi de finances pour 1978¹. Enfin, la loi du 5 juillet 1978² édicte un nouveau régime d'imposition, applicable au 1^{er} janvier 1979, et prévoit, en son article 1^{er}, que

«la loi n°76 - 660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values est abrogée dans toutes ses dispositions concernant les valeurs mobilières et les droits sociaux,...»

Le régime fiscal des plus-values réalisées sur des valeurs mobilières a ainsi changé deux fois en deux ans, sans conséquences pratiques cependant, puisque les dispositions de 1976 n'ont jamais été appliquées. Il n'en demeure pas moins que l'insécurité juridique résultant de pareille instabilité a pour effet direct de désorienter le destinataire de la norme et partant, de le transformer malgré lui en agent défectueux ou en contribuable fraudeur.

2. — Cette inflation de textes se double souvent d'une technicité rebutante pour le profane que constitue, en principe, le citoyen destinataire. Une telle difficulté d'appréhension s'explique de différentes façons. Le droit fiscal, tout d'abord, est une technique qui reflète une réalité socio-économique elle-même très hétérogène. Dans son désir de cerner au plus près cette réalité et de l'appréhender dans toute sa diversité, le droit fiscal se doit d'être subtil. A cette fin, ses auteurs multiplient les dispositions spéciales qui assujettissent des situations ou des activités nouvelles. L'ensemble se caractérise par une grande complexité, et plonge l'usager dans l'incertitude lorsqu'il cherche à connaître le régime fiscal d'une activité déterminée. De surcroît, chacune de ces dispositions se révèle d'un abord difficile. Son efficacité est en effet conditionnée par son exacte adéquation à la réalité qu'elle a pour objet de régir, or cette réalité est, à l'heure actuelle, presque toujours complexe. Dès lors, le droit fiscal apparaît comme un droit fondamentalement technique, c'est-à-dire formé de très nombreuses dispositions spéciales sous-tendues par un appareil succinct de dispositions générales. Il en résulte une approche difficile de la matière.

La difficulté d'appréhension est aggravée par la médiocre qualité de rédaction des textes fiscaux. Ecrits trop vite, par des fonctionnaires compétents mais dont le souci pédagogique est insuffisant, ces textes apparaissent, à la lecture, comme réservés à des initiés. En ce qui concerne les lois, le passage de ces textes au crible de l'examen parlementaire entraîne heureusement une nouvelle écriture. Il en résulte une amélioration du style, qui favorise la compréhension des dispositions. Néanmoins, la technicité de certaines dispositions demeure, qui altère leur assimilation, et partant leur application³.

Face à cette complexité de la matière fiscale, il appartient à l'Administration, en tant qu'organe privilégié d'application du droit, d'expliquer ses dispositions constitutives et faire œuvre de pédagogie.

1. Loi n°77 - 1467 du 30.12. 1977.

2. Loi n°78 - 688, J.O. du 6 juillet 1978.

3. Cf., par exemple, le mécanisme du prélèvement conjoncturel, tel qu'il ressort de la loi du 30 décembre 1974, et du décret du 2 avril 1975.

B — Les remèdes à la complexité fournis par l'Administration.

Faute d'une intervention de l'auteur de la norme — son œuvre d'édiction ne lui laisse pas le loisir de fournir par surcroît une interprétation systématique desdites normes en cas d'obscurité ou d'ambiguïté préjudiciable à l'application — la tâche incombe à l'Administration de développer une interprétation utile, destinée à servir de fondement à une application qui concilie le respect de la légalité avec des préoccupations d'efficacité et de simplicité. Comme l'écrit VIVIEN,

«L'administrateur n'est plus un exécuter servile, strictement enfermé dans les rigueurs d'un texte. Arbitre véritable il jouit de liberté morale ; il doit faire appel à son intelligence, interroger la pensée du législateur avec lequel il poursuit un but commun et dont il est l'interprète autant que le ministre»¹.

Il est certain qu'en droit fiscal l'Administration est en mesure d'assumer cette tâche, ce qui lui permet, par le canal de l'interprétation, d'améliorer l'application des textes fiscaux.

1 — Sur le plan technique, l'Administration fiscale a les moyens d'assurer cette fonction de médiateur entre les textes fiscaux et leurs utilisateurs. En effet, la grande majorité des textes fiscaux est élaborée par les services du ministère du Budget. Les conventions fiscales bilatérales sont négociées par le service des relations internationales de la DGI, les projets de loi sont rédigés par le service de la législation. Pour les décrets, le travail d'élaboration accompli par l'Administration fiscale est encore plus important, puisque les mêmes fonctionnaires rédigent le texte, le défendent en tant que commissaires du gouvernement devant la Section des Finances du Conseil d'Etat, et prennent les mesures nécessaires à son application. Cette omniprésence de l'Administration au stade de l'élaboration du texte est renforcée par la position prééminente occupée par le gouvernement — dont l'Administration constitue le bras séculier — face au parlement, lors de la discussion d'un texte fiscal. L'article 40 de la Constitution et l'article 42 de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 limitent le pouvoir de modification des parlementaires, et la décision rendue par le Conseil constitutionnel le 23 juillet 1975 développe une conception plus restrictive encore de ces dispositions². Si l'on ajoute à ce cadre juridique l'élément de haute technicité qui caractérise les textes fiscaux, il devient clair que la faculté de modification des projets dont disposent les parlementaires se trouve extrêmement réduite en pratique. En conséquence, le texte promulgué comme loi de l'Etat reprend l'essentiel des dispositions contenues dans le projet de l'Administration. Dès lors, les services de cette dernière semblent être les mieux placés pour révéler le sens caché de ces dispositions puisqu'elles sont leur œuvre. A la limite, plus un texte fiscal est compliqué, et plus il est probable que son auteur soit l'Administration.

1. *Etudes administratives*, Paris, 1845, I, p. 19.

2. J.O. 24.07.1975. Sur ce point, cf. C. FRANCK, *L'interprétation restrictive par le Conseil Constitutionnel du droit d'amendement des parlementaires en matière fiscale* ; Gaz. Pal. 16.-18.11.1975.

Dans ce cas, le service qui a élaboré ce texte prend les mesures d'application qui lui paraissent s'imposer, et assure en particulier la diffusion de l'interprétation qu'il souhaite faire prévaloir parce qu'il l'estime adéquate.

2. — Le résultat de ce travail de clarification effectué par le biais de l'interprétation administrative des textes avant toute application, porte des fruits qui ne sont pas dépourvus d'ambiguïté.

a - D'une part, en effet, cette démarche interprétative a pour ambition d'effacer les inconvénients qu'entraîne, pour l'application de la norme, sa complexité excessive ou son obscurité. Une telle volonté de clarification est perceptible au niveau du vocabulaire employé, lorsque le ton utilisé par l'Administration est celui d'un pédagogue :

«La disposition doit s'entendre dans son acception commune...»¹.

Comme critères de l'imposition à la TVA,

«seules doivent être retenues la nature des opérations réalisées et les modalités d'exercice de ces opérations»².

De même, sont assimilées à des ventes, les livraisons de marchandises

«dès lors qu'elles donnent lieu à une inscription au débit du compte de l'intéressé.»³

Ce souci de précision a pour objectif de faire connaître, avec des détails suffisants pour être pratiques, le fonctionnement du régime fiscal :

«Quant à une bande de caisse enregistreuse, même si la taxe y apparaît distinctement, elle ne peut être utilisée pour l'exercice du droit à déduction, car elle ne comporte ni le nom ni l'adresse du client, ni la désignation des marchandises.»⁴

Une telle démarche est particulièrement fréquente chaque fois que l'application de dispositions suppose la définition des conditions d'assujettissement ou d'exonération au regard de l'impôt. Ainsi, en matière de TVA,

«les sommes allouées par les collectivités locales aux entreprises constituent des recettes d'exploitation dès lors qu'elles sont perçues dans le cadre et à raison de l'activité commerciale.»⁵

Elles sont par conséquent imposables. Le champ d'application de la TVA soulève d'ailleurs de délicats problèmes de frontière, même à l'heure de sa généralisation quasi-complète. C'est pourquoi l'œuvre pédagogique de l'Administration fiscale abonde en ce domaine et fourmille de détails techniques.

D'une façon générale, l'Administration apporte un grand soin aux qualifications.

Son activité s'exerce également à l'égard de situations rendues inextricables par le comportement des contribuables, où l'application de la loi dans toute

1. Réponse PASQUINI, J.O. déb. AN, 27.01.1962, p. 158.

2. Instruction 22.08.1973 ; BODGI 3 A - 26 - 73.

3. Instruction n°121, du 19.06.1959.

4. Réponse LIOT, J.O. déb. Sénat, 28.02.1969.

5. Réponse MAZEAUD, J.O. déb. AN 7.05.1970, p. 1572.

sa clarté lèserait gravement — bien que de façon légale — les intérêts de ceux-ci. Ainsi, lorsqu'il s'agit de déduire la TVA déjà acquittée de la TVA due, le propriétaire d'un immeuble est fondé à effectuer cette opération pour la taxe afférente aux grosses réparations qu'il a effectuées. De tels travaux lui incombent en effet, en vertu de l'article 606 du Code civil. En revanche, si le contrat passé entre bailleur et preneur les met à la charge de ce dernier, aucun des deux partenaires ne peut bénéficier de la déduction. L'Administration est venue à leur secours, en suggérant que, dans ce cas,

«le moyen de sortir de l'impasse est de facturer les gros travaux au propriétaire, qui les répercutera ensuite sur le locataire, sous forme de majoration de loyers».¹

En agissant ainsi, elle fait prévaloir l'esprit du texte sur sa lettre.

Cette activité didactique de l'Administration est utile, dans la mesure où elle facilite le contact quotidien entre le droit fiscal et ses destinataires. Le rôle qu'elle s'est ainsi arrogé manque de base légale, mais n'est pas contesté dans la mesure où il répond à une nécessité.

b - En revanche, cette démarche de l'Administration offre matière à critiques lorsque, sous couvert d'interprétation et de pédagogie, elle développe d'un texte fiscal une conception erronée, qui favorise les intérêts de l'Administration et lèse le contribuable au prix d'un viol de la légalité. Dans ce cas, l'Administration sort d'un rôle toléré, pour assumer des fonctions illégales, puisqu'elle décide de donner à la norme fiscale un contenu différent, voire antithétique de celui que lui a conféré son auteur. Ce faisant, elle se substitue à l'auteur, et notamment au législateur, alors qu'aucune norme fondamentale ne lui reconnaît une telle faculté. Cette situation n'est pas une hypothèse d'école, mais toute violation de la légalité entraîne, en principe, la censure juridictionnelle. L'analyse des limites imparties à l'activité interprétative de l'Administration fiscale montre que de tels débordements ne sont pas toujours relevés ni condamnés². Comme l'écrit M. DEBBASCH, les risques d'un pouvoir arbitraire sont en germe dans cette situation :

«Le phénomène peut légitimement être attribué à la place trop grande prise par l'administration des Finances dans la préparation des textes fiscaux, qu'il s'agisse de textes législatifs ou réglementaires... Il semble, à cet égard, que l'administration fiscale, plutôt que de s'attacher à réformer un système fiscal anachronique, tente de corriger par le pouvoir discrétionnaire, les anomalies existantes».³

Par les moyens dont elle dispose, l'Administration remplit une mission que nulle autre institution n'a la faculté d'exercer. Instrument privilégié de réalisation des objectifs de l'exécutif, elle fait ressortir de la législation fiscale les ambitions économiques qui l'habitent.

1. Instruction du 19.12.1973 ; JCP 1974 éd. CI, IV, n.4358.

2. Cf. infra, le titre 2 de cette partie, p. 88.

3. Préface à l'ouvrage de J.-C. RICCI, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale* ; 1977, pp. V et VI.

§ 2— Une ambition didactique, provoquée par l'importance des implications économiques de la législation fiscale.

La justification de l'activité interprétative de l'Administration fiscale est ici de même nature que dans l'hypothèse précédente. De même que l'Administration est en mesure de jeter une lumière explicative sur des textes complexes parce que ses services les ont rédigés, de même sa position privilégiée de réalisateur des projets de l'exécutif lui permet de connaître les intentions de ce dernier en matière de politique économique, intentions qui doivent transparaître dans l'application des normes fiscales qui en sont la concrétisation. Les services qui ont rédigé un projet de loi ou un décret connaissent le sens qui fut attaché à chacun de ses termes lors de leur élaboration.

Dès lors, l'interprétation qu'ils en délivrent reflète cette signification initiale, même si une signification apparente quelque peu différente semble se dégager. Dans ce cas, le conflit entre les deux conceptions paraît inévitable, et si l'antagonisme persiste entre l'Administration et son interlocuteur, une solution juridictionnelle à ce contentieux paraît inévitable.

Il n'est pourtant pas contestable que l'Administration fiscale est techniquement mieux placée pour interpréter les textes fiscaux dont la finalité est économique, les ambitions véhiculées par cette dernière étant aussi bien structurelles (A) que conjoncturelles (B).

A — Les ambitions en matière structurelle de la législation fiscale.

Le droit fiscal apparaît comme un instrument privilégié, à l'initiative du gouvernement et avec l'approbation du législateur, d'orientation de l'économie française. Les dispositions fiscales poursuivant cette ambition se caractérisent par leur contenu simplement incitatif, adapté à une économie néo-libérale. Ces mesures prennent la forme d'exonérations, de taux d'amortissement avantageux ou de suppressions de formalités, accordées en contrepartie de certaines conditions que doit remplir le bénéficiaire. De telles dispositions s'insèrent dans un projet plus global, de réaménagement de l'économie nationale dans une perspective à long terme.

La mission de l'Administration fiscale consiste à appliquer ces mesures au même titre que les autres, mais l'interprétation préalable que suppose cette application respecte la logique interne de ces textes. La démarche adoptée en ce sens poursuit trois objectifs distincts. Elle consiste en effet à développer, selon les cas, le souci d'encourager la restructuration d'un secteur professionnel (1), de favoriser le développement des échanges économiques internationaux (2) et enfin, de poursuivre des ambitions à caractère social (3).

1. — La restructuration d'un secteur professionnel est un souci d'envergure qui ne se manifeste pas sous une forme globale dans les interprétations émises par l'Administration, mais de façon ponctuelle, en fonction des secteurs d'activité ou des modes d'exercice de ces activités. Ainsi, jusqu'au 31 décembre 1978, l'encouragement de la recherche scientifique justifiait, aux yeux de l'Administration fiscale, l'adoption de mesures spéciales, exonérant de la TVA

la cession d'un brevet d'invention par son inventeur, même dans l'hypothèse où ce dernier était une société de capitaux.¹

Il en va de même au regard de l'impôt sur le revenu, mais avec certaines limites que l'Administration pose dans un souci de combattre la fraude et de faire respecter un minimum d'égalité entre les contribuables. Par exemple, l'inventeur qui cède son brevet doit être soumis à l'impôt comme s'il en avait concédé la licence d'exploitation, dès lors que le prix est représenté par des redevances proportionnelles, et nonobstant l'absence de droit de regard sur l'exploitation de son brevet.²

L'interprétation de l'Administration peut se développer à l'occasion de l'édiction d'une réforme législative, relative aux conditions d'exercice d'une activité professionnelle ou à l'instauration d'une structure juridique nouvelle. Dans ce cas, un texte administratif vient préciser les modalités d'application fiscales de ce texte. Ainsi, l'instruction du 11 décembre 1973, de la DGI, relative au régime fiscal des sociétés civiles de moyens, s'intitule «Commentaires administratifs de l'art. 2 de la loi n°72 - 1147 du 23.12.1972»³. L'analyse du texte qu'elle contient développe une interprétation respectueuse de la légalité, mais qui s'efforce néanmoins de ne pas entraver le développement de cette structure par une conception trop rigoureuse de son régime fiscal :

«En droit strict, les exonérations prévues par la loi du 23.12.1972 s'appliquent seulement aux affaires réalisées et aux résultats des exercices clos postérieurement à l'entrée en vigueur de ce texte.

Toutefois, il conviendra de ne pas rechercher en paiement de l'impôt sur les sociétés, pour la période antérieure, les sociétés civiles de moyens...»⁴

L'attitude de l'Administration est encore plus systématique en matière d'échanges économiques.

2. — L'encouragement au développement des échanges économiques internationaux constitue une préoccupation commune à la plupart des Etats économiquement développés. Les prélèvements fiscaux en général, et douaniers en particulier, ont longtemps servi comme instruments du protectionnisme. Le développement du libre-échange, tant au sein de la Communauté européenne que du GATT, repousse les droits de douane aux frontières de la zone ainsi créée, et suppose l'élimination des distorsions introduites par certains impôts entre produits nationaux et produits importés. La TVA, par son mécanisme de déduction, incarne la neutralité adéquate, mais l'interprétation que développe l'Administration en ce domaine va encore plus loin sur cette voie. En principe, les entreprises étrangères qui réalisent des opérations en France doivent supporter les mêmes impositions que les entreprises françaises réalisant des opérations identiques.⁵ Cependant, le souci de faciliter les opérations

1. Circulaire du 31.07.1948, n°2248, p. 8. Sur cette question, cf. F. HERVOUET, *Les régimes fiscaux de la recherche industrielle et scientifique privée*, thèse Poitiers 1979.

2. BODGI 20.07.1972.

3. BODGI 4 F. 6.73.

4. Chapitre 3.

5. Instruction du 8.5.1973 ; Droit Fis. 1973, II, 4206.

des entreprises étrangères réalisées sur le territoire national conduit la DGI, dans cette instruction du 8 mai 1973, à développer une conception particulièrement libérale des dispositions existantes. Ainsi, lorsqu'une entreprise étrangère n'a pas d'établissement en France, mais y vend néanmoins des marchandises, l'Administration consent deux séries de faveurs. D'une part, la TVA est due sur cette vente mais seulement sur la valeur en douane, et le destinataire peut déduire directement cette TVA. D'autre part, « la DGI admet que l'entreprise étrangère intéressée peut obtenir le remboursement de la TVA qu'elle a supportée à raison des services utilisés par elle en France, en vue de la commercialisation de ses produits, notamment sous la forme de prise en location de stands dans des foires, expositions ou salons, et de frais de publicité¹. Ce souci de simplification vise à une plus grande efficacité des agents économiques dans leurs échanges internationaux. Il est à noter que cette interprétation bienveillante ne concerne pas en l'occurrence les opérateurs français, mais les entrepreneurs étrangers.

Ce type de mesure, qui vise à accélérer l'octroi d'une mesure tout à fait légale, se double parfois de mesures plus radicales, qui visent à empêcher, en tout ou en partie, une double taxation sur le plan international². Ces mesures de tempérament sont souvent prises sans support juridique tangible — traité ou loi — et constituent par conséquent une interprétation pour le moins extra-légale, dont le contrôle juridictionnel se révèle extrêmement difficile³. L'œuvre interprétative de l'Administration fiscale se révèle ici hautement constructive, dans la mesure où la disposition administrative qu'elle édicte en application d'une norme, dépasse en portée le contenu de cette norme. Cette disposition offre l'apparence d'une interprétation, mais en réalité elle crée du droit, en violation des règles qui gouvernent la répartition des compétences en droit fiscal. Ce rôle créateur de l'Administration, exercé à la lisière de la légalité, se développe également dans une perspective de nature sociale.

3. — Le législateur adopte des mesures à caractère fiscal dont l'objectif est d'apporter, par le biais de l'impôt, une redistribution de la fortune ou un encouragement financier, au maintien de certaines situations, voire à leur développement. L'aspect technique de l'application de l'impôt ne masque donc pas, pour l'Administration, la coloration sociale qui imprègne ces textes et doit orienter l'interprétation qu'elle en donne préalablement à toute application. Cette démarche, qui se fonde sur « l'esprit » du texte interprété, intervient pour préciser une disposition ponctuelle aussi bien que pour bâtir le régime fiscal d'une institution.

a - Dans le premier cas, l'interprétation de l'Administration précise le contenu de la norme, sans dépasser sa portée. Une instruction de la DGI, en date du 21 janvier 1974⁴, explique les dispositions de la loi de finances

1. Instruction du 8.5.1973 ; Droit Fis. 1973, II, 4206.

2. Telle la mesure de tempérament du 29.03.1958 ; Droit Fis. 1958, n°15, p. 20.

3. Cf. infra, le Titre 2, p. 87.

4. BODGI 5 B - 1.74.

pour 1974 relatives «à la prise en compte pour la détermination du quotient familial, de certains ascendants ou collatéraux»¹. Ce texte projette sur les dispositions législatives un éclairage libéral, certes respectueux des intentions du législateur, mais prolongeant le contenu formel de son texte. Ainsi le §5 de l'instruction établit que

«Par analogie avec la règle déjà suivie par ailleurs, il convient d'admettre que les frères ou sœurs invalides peuvent être comptés à charge...»,

L'Administration développe là une interprétation qui n'est pas la seule interprétation admissible, mais qui correspond le mieux aux volontés de l'auteur de la norme. Sur cette voie, l'Administration s'engage parfois avec hardiesse, ainsi dans le §11 de l'instruction précitée :

«... il avait été admis que les contribuables... La nouvelle disposition rend caduque cette solution de tempérament qui avait été prise dans l'attente d'une mesure législative...»

L'interprétation précède ici la survenance du texte à interpréter, paradoxe pour le moins étonnant qui ne peut s'expliquer que par l'assurance, dont jouit l'exécutif, de voir ses projets de loi adoptés sans modification sensible par le parlement. Il y a là détournement du procédé de l'interprétation.

b - Parfois même, l'Administration fiscale édifie, au moyen de son interprétation, un régime juridique complet, à partir d'un support ténu. Un exemple significatif est fourni par le régime fiscal des opérations de mutation relatives aux «habitations à loyer modéré». La première mutation à titre onéreux — dans les cinq ans de la construction — d'un immeuble bâti, supporte normalement la TVA, en application de l'article 257-7° du CGI². En raison de leur finalité sociale, certaines opérations relatives aux HLM bénéficient d'un régime d'exonération de la TVA, en vertu de l'art. 261-5-7°. Cet article précise que ladite exonération est réservée aux

«mutations résultant des contrats de location-attribution ou de location-vente visés à l'article 1378 quinquies...»

Or, cet article 1378 quinquies délimite le champ d'application de l'exonération en la subordonnant à trois séries de conditions, relatives respectivement au mode de financement de la construction³ à la qualité juridique de l'organisme constructeur et vendeur⁴, et surtout à la forme et à la substance du contrat :

«2° Que les contrats soient réalisés sous la forme de baux assortis soit de promesses unilatérales de vente, soit de ventes soumises à la condition suspensive de l'exécution intégrale des obligations relatives au paiement des annuités à la charge du bénéficiaire du contrat.»

1. Article 17 de la loi n°73 - 1150, du 27.12.1973.

2. Ainsi que la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 %, en application de l'art. 692 du CGI.

3. «1° Que les locaux aient donné lieu à l'attribution de primes convertibles en prêts spéciaux immédiats ou différés du Crédit Foncier de France...».

4. «3° QU'ILS SOIENT CONSENTIS. : - par une collectivité locale, - par une société d'économie mixte, - par un organisme d'HLM...».

La pratique des contrats en ce domaine a favorisé le développement de formules distinctes de celles prévues aux articles précités, notamment les ventes à terme, tandis que la loi n°71 - 80, du 16 juillet 1971, a supprimé le contrat de location-attribution. Inspirée par la volonté du législateur, et soucieuse d'adapter les dispositions législatives à l'évolution économique et sociale, l'Administration fiscale s'est efforcée d'appliquer les textes existants aux situations nouvelles. Faute d'une intervention du législateur, c'est en procédant à une interprétation pour le moins extensive qu'elle est parvenue à élargir la portée des dispositions exonératrices. Cette opération s'est effectuée en deux étapes.

Une instruction du 10 mars 1971 (BODGI 8 A - 3 - 71), commentant la loi n°70.701 du 9 juillet 1970, comporte la formule suivante :

«Mais il a été admis que le régime institué par le nouveau texte [l'exonération de la TVA s'appliquant aux contrats de location-attribution et de location-vente] s'appliquera également :

- aux ventes à terme d'immeubles à construire répondant aux prescriptions de l'art. 1601 - 2 du Code Civil et de l'art. 6 de la loi n°67 - 3 du 3 janvier 1967 modifié par la loi n°67 - 547 du 7 juillet 1967 ;
- aux ventes à terme consenties après l'achèvement des immeubles dans le délai prévu au 2° ci-dessus [5 ans de la construction]».

L'extension à laquelle procède l'Administration relève presque du raisonnement par analogie, mais elle frappe par le caractère elliptique de son fondement juridique : «Mais il a été admis... également», sans que soient apportées des justifications tangibles à une telle opération.

Dans une étape ultérieure, et toujours mue par un souci d'adaptation, l'Administration a procédé à une interprétation de sa propre interprétation. Elle avait, en effet, subordonné¹ l'octroi de l'exemption aux ventes à terme, à deux conditions :

- l'une imposant le versement du prix par fractions échelonnées tant sur la période de construction qu'après l'achèvement de celle-ci ;
- l'autre fixant le transfert de propriété après le paiement intégral du prix, et par conséquent après l'achèvement des constructions.

Dans une instruction du 31 décembre 1974² elle estime que, «compte tenu des obligations imposées par ailleurs aux acquéreurs par les organismes vendeurs», il est possible «d'admettre que cette dernière condition [le transfert de propriété] ne soit plus désormais exigée pour les cessions de locaux ayant bénéficié du financement prévu pour les habitations à loyer modéré.»

L'aspect le plus étrange de cette œuvre interprétative de l'Administration est représenté par la carence du législateur fiscal, qui eût pu facilement être saisi d'un projet de loi modifiant les dispositions désuètes des articles 261 et 1378 quinquies du CGI. Il ne l'a pas été — alors que son consentement n'était pas douteux — puisque l'Administration a préféré procéder elle-même au rajeunissement des textes sous couvert d'interprétation. En choisissant d'adopter une telle attitude, l'Administration pêche par illégalité sans que puisse être

1. Documentation de base 8 A 1141.

2. BODGI 8 A 16 - 74.

invoqué à sa décharge le souci d'efficacité, car les modifications apportées au droit fiscal par voie législative peuvent intervenir rapidement et fréquemment. Ce dépassement de l'interprétation est d'autant moins admissible que les dispositions soumises à cette opération sont des mesures d'ordre structurel. Un tel dévoiement se justifie davantage à l'égard de mesures d'ordre conjoncturel.

B — Les ambitions d'ordre conjoncturel de la législation fiscale.

«Outil de plus en plus privilégié au service de la politique de conjoncture»¹, la fiscalité constitue un instrument fréquemment utilisé pour agir sur l'évolution de l'économie, le plus souvent avec des résultats médiocres : les mesures fiscales ne produisent des effets substantiels que plusieurs mois après leur édicition, ce qui est l'antithèse de l'action conjoncturelle. L'usage du droit fiscal à cette fin conduit néanmoins l'Administration fiscale à faire respecter, par son interprétation de ces dispositions, l'intention ainsi manifestée par le législateur. Cette interprétation se caractérise par une volonté certaine de faire respecter les intentions de l'auteur du projet de loi — c'est-à-dire le service de la législation associé au cabinet du ministre — et de faire prévaloir même un changement d'intention sur la signification apparente du texte devenu loi.

L'œuvre interprétative de l'Administration est donc avant tout hautement pédagogique en raison de la nécessité de faire appliquer promptement les dispositions fiscales à ambition conjoncturelle. Ainsi, une note du 14 janvier 1974 «relative à l'avancement de la date limite de paiement et à la majoration du premier acompte d'impôt sur les sociétés à verser en 1974»² précise avec soin qu'

«En vertu de l'art. 168 du CGI auquel l'art. 32 - IV de la loi de finances pour 1974 déroge expressément, le premier acompte d'une année civile est exigible le 20 février. C'est donc sans contestation possible, l'acompte normalement exigible le 20 février 1974 qui est visé par l'art. 32 - IV de la loi de finances pour 1974. Cet acompte devient donc exigible le 20 janvier 1974...»

Allant plus loin sur la voie de l'action à caractère conjoncturel, donc rapide, les services du ministère du Budget poussent parfois leur démarche au-delà d'une activité interprétative raisonnable. Un exemple à la fois récent et caractéristique illustre de façon significative cette attitude. Une loi de finances rectificative n°75 - 408 du 29 mai 1975 édicte un certain nombre de mesures fiscales de soutien aux investissements productifs. Son article 1^{er} institue une aide fiscale à l'investissement en faveur des entreprises assujetties à la TVA, pour les commandes de biens d'équipement, admis au système dégressif d'amortissement et livrables dans un délai de 3 ans, qu'elles ont passées entre le 30 avril 1975 et le 31 décembre 1975. Cette disposition législative parfaitement claire a évidemment fait l'objet d'une interprétation de l'Administration.

1. C. GOSSEREZ, *Réflexions sur la modulation conjoncturelle des impôts directs* ; Droit Fis. 1976, p. 8.

2. Droit Fis. 1974, n°6, 2ème partie, p. 1461.

Cependant, le faible succès rencontré par cette formule auprès des agents économiques a incité ladite Administration à faire proroger le délai, par simple décision ministérielle, jusqu'au 7 janvier 1976. Sans doute le législateur fiscal avait-il adopté cette disposition dans la perspective de la voir porter des fruits, mais le délai édicté par le texte législatif était précis, et partant insusceptible d'extension par une autorité subordonnée, sous couvert d'interprétation. Ce dépassement commis par l'Administration — d'un coût élevé pour le Trésor — n'a pas fait l'objet d'une ratification par le législateur, mais il n'a pas pour autant été stigmatisé par lui. Dès lors, il est permis d'inférer l'existence d'un accord tacite des deux partenaires, aux termes duquel le parlement consent à l'Administration la faculté d'adopter des mesures de tolérance, dissimulées sous l'apparence de mesures d'interprétation extensives, mais qui sont admises parce qu'elles respectent l'intention du législateur. Le contenu du rôle didactique de l'Administration fiscale est donc si vaste qu'il sort des limites de l'interprétation.

SECTION 2

UNE PREOCCUPATION DIDACTIQUE, A L'USAGE DE DESTINATAIRES FORT DIVERS

L'activité interprétative de l'Administration fiscale s'exerce chaque fois qu'elle estime nécessaire de préciser un point de droit ou de combler une lacune. Elle interprète de sa propre initiative, ou sur sollicitation. Les destinataires de cette interprétation sont multiples, mais relèvent essentiellement de trois catégories, qu'il faut analyser successivement. Ce sont les fonctionnaires de l'Administration fiscale (§1), les contribuables (§2), et le juge fiscal (§3).

§ 1 — L'interprétation administrative à l'usage des fonctionnaires fiscaux.

L'institution administrative est animée par des individus, qui ont pour tâche d'assurer l'application du droit. La précision requise par l'exercice de leur activité doit s'accompagner d'une uniformité dans les solutions apportées, aux mêmes problèmes, par les différentes cellules administratives réparties sur l'ensemble du territoire. Une mission importante des services centraux de l'Administration fiscale — Législation, DGI et DGD — consiste donc à développer, à l'usage des agents, une information explicative. Cette politique de l'information vise à donner à chaque agent concerné une connaissance sérieuse du droit positif — aussi bien les dispositions existantes que les mesures nouvelles — mais surtout à lui faire connaître l'opinion de l'Administration fiscale sur ces dispositions. L'ambition du projet des services centraux ne réside pas ici dans la mise à disposition d'instruments d'interprétation, mais dans la fourniture directe d'une interprétation présentée comme seule adéquate. En effet, le fonctionnaire fiscal, en tant que membre subordonné

d'un service public fonctionnant à l'échelle nationale, ne doit pas disposer d'une possibilité de choix entre plusieurs interprétations d'une disposition. Ce choix existe objectivement, puisqu'il est toujours possible d'interpréter un même texte de différentes façons, mais l'intérêt de l'Administration fiscale consiste évidemment à ne faire appliquer par ses agents qu'une signification univoque des textes fiscaux, et ce, sur l'ensemble du territoire. Dès lors, l'effort didactique de l'Administration centrale doit s'exercer avec constance et intensité, dans la mesure où l'édiction de nouveaux textes fiscaux est fréquente, et les agents du fisc sont nombreux.

Cette activité interprétative s'exerce en direction de chacun des agents, et lui fait connaître la signification retenue, pour l'ensemble de l'Administration, d'une disposition ou d'un texte. La mission ainsi assurée par les services centraux est préventive, en ce sens que la signification privilégiée d'un texte est communiquée en même temps que ce texte ; le plus souvent, d'ailleurs, l'agent subordonné ne reçoit de ses supérieurs que la communication de l'interprétation de l'Administration, rédigée sous une forme suffisamment pratique pour être immédiatement utilisable, sans obtenir jamais copie du texte ainsi interprété. Dans ce cas, l'interprétation administrative constitue un véritable écran entre l'agent et le texte qu'il doit appliquer. L'édification systématique de cet écran sépare le droit fiscal d'une catégorie de destinataires, les agents du fisc.

L'instrument de travail ainsi mis à la disposition de ces derniers forme un ensemble suffisamment étoffé pour recevoir le qualificatif de « doctrine » administrative. Ce corps d'instructions, qui pose les cadres de l'interprétation effectuée par les agents de l'Administration, se développe parallèlement à la législation fiscale, mais sous couvert de l'interpréter cette doctrine risque de limiter sa portée, ou à tout le moins de déformer sa signification. En effet, le fonctionnaire qui a mission d'appliquer la norme fiscale applique en réalité la disposition administrative d'interprétation de cette norme. Dès lors, la démarche de l'agent consiste, avant toute application, à interpréter l'interprétation administrative de la norme. Cette interprétation d'une disposition interprétative entraîne quelques distorsions dans la signification obtenue, lorsqu'on la compare à la signification de la norme primitive. Ces distorsions constatées, entre le texte fiscal et la doctrine administrative correspondante, sont d'une gravité variable. En effet, les dispositions interprétatives de l'Administration poursuivent trois objectifs distincts, qui ne sont pas de la même importance. Tantôt elles viennent préciser la signification pratique de termes employés dans une norme (A), tantôt elles tracent les limites d'utilisation d'une disposition exceptionnelle (B), ou bien, d'une façon plus générale, elles posent des directives générales en matière d'interprétation (C).

A — Le souci didactique pousse l'Administration centrale à préciser le sens qu'il faut donner à chaque terme de la norme qui pourrait fournir matière à litige. L'agent qui doit appliquer le texte fiscal voit ainsi sa marge d'initiative extrêmement réduite. Le but poursuivi par l'Administration centrale est d'instituer un certain automatisme dans la façon, pour chaque agent,

d'appliquer la norme aux hypothèses concernées. Cette suppression du choix dans l'interprétation conduit au résultat recherché, c'est-à-dire, une application uniforme du droit fiscal par l'ensemble des agents en fonctions sur le territoire national.

En pratique, il s'agit donc de donner un contenu concret à une disposition abstraite, ou d'énoncer les implications d'un concept :

«Par ailleurs, doivent être assimilées aux grosses réparations les dépenses de construction, de reconstruction...

En revanche, les simples travaux d'amélioration ou d'aménagement d'un local commercial... ne constituent pas des grosses réparations...

A titre indicatif doivent être considérées comme des grosses réparations...»¹

Si l'intention de l'Administration ne ressort pas avec suffisamment d'évidence de son texte, elle précise avec soin que «la présente instruction a un caractère interprétatif»². Des précisions sont également fournies pour faciliter la détection de situations spécifiques, qui doivent être soumises à un régime fiscal déterminé. Ainsi, l'instruction de la DGI, en date du 10 janvier 1974, et relative au régime fiscal des activités de service et conseil en informatique, avertit le lecteur que les membres de cette profession «n'utilisent pas de méthodes commerciales». Selon ce texte, une telle utilisation se manifeste par «le recours à la publicité, avec emploi de représentants, démarcheurs,...», c'est-à-dire par des éléments extérieurs qui constituent autant d'indices aisément décelables, et largement révélateurs de ladite activité. L'interprétation de l'Administration joue là un rôle de guide pour faciliter à l'agent l'appréhension des situations imposables, et partant, lui permettre d'assurer le respect du champ d'application de la norme.

B — Le souci manifesté par l'interprétation de l'Administration peut être d'ordre tactique, et vise alors à subordonner les conditions d'application de la norme à l'influence de facteurs extra-juridiques. Dans cette hypothèse, la doctrine administrative intervient pour tracer les limites d'application d'un texte, en dégagant une signification précise mais surtout limitée de ce texte, de façon à éviter que ne s'en développe une conception par trop «maximaliste». Une telle situation se rencontre à l'occasion de dispositions fiscales instituant un régime exceptionnel, dont l'usage par l'Administration requiert une grande prudence. Un exemple caractéristique en est fourni par la doctrine administrative relative respectivement aux articles 168 et 180 du CGI.

1. — L'article 168 instaure une évaluation forfaitaire du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie, «en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare». Cette disposition constitue une exception au regard de l'imposition du revenu, puisque celle-ci s'effectue normalement sur la base de la déclaration du contribuable.

1. Instruction du 19.12.1973 de la DGI, relative au régime fiscal des grosses réparations immobilières ; BODGI 3 D - 15 - 73.

2. Par exemple, dans l'instruction du 17.12.1973, de la DGI, relative à l'application du taux réduit de la TVA aux hôtels-résidences de tourisme ; BODGI 3 C - 23 - 73, in fine.

Une telle dérogation au droit commun apparaît d'emblée comme peu respectueuse des droits du contribuable, puisque celui-ci voit sa situation régie par une disposition automatique, sans être en mesure de se justifier.

La portée donnée par l'Administration à ce texte a quelque peu évolué au fil des années. Dans une circulaire de 1959, la DGI précise à ses agents que le but poursuivi par l'article 168 est de rectifier le montant du revenu déclaré par le contribuable lorsqu'un écart apparaît entre ce montant et l'importance du train de vie. Elle en conclut que cette procédure ne doit pas être utilisée à l'égard des contribuables dont les revenus sont, pour l'essentiel, composés de sommes déclarées au fisc par des tiers¹. Comme le fait remarquer M. RICCI², cette interprétation du texte — au demeurant libérale — était illégale «puisque cet article ne contient aucune exclusion semblable au profit d'une catégorie particulière de redevables.» Aussi, en 1966, une nouvelle note de la DGI revient sur l'interprétation précédente, en disposant que l'article 168 a une portée générale,

«sans qu'il y ait lieu de distinguer selon la nature ou l'origine de leurs revenus, la procédure selon laquelle ils sont connus de l'administration ou les modalités de leur évaluation.»³

Cette nouvelle interprétation, parfaitement fondée, s'accompagne d'instructions relatives à la constatation de la «disproportion marquée» qu'exige le législateur avant toute mise en œuvre de cette procédure. Afin de donner des instruments quantitatifs d'appréciation aux agents chargés de son application, la DGI définit cette notion, à l'aide du barème annexé à l'article, en considérant qu'il y a disproportion marquée lorsque la base d'imposition forfaitaire — obtenue par application du barème aux éléments du train de vie — est au moins égale à 130 % du revenu net déclaré par l'intéressé. Cette façon d'éclairer le choix de l'agent permet de connaître le seuil à partir duquel l'Administration met en œuvre l'article 168, et partant pose une norme objective comme fondement de cette disposition d'exception.

Une telle approche a le mérite de limiter ce caractère exceptionnel de l'article 168, mais sous l'influence du juge fiscal la doctrine administrative s'est modifiée, de façon quelque peu paradoxale⁴.

En effet, une instruction du 3 mai 1973 présente le mécanisme de l'article 168 comme une procédure d'appréhension du revenu imposable, certes différente de la procédure normale, mais non exceptionnelle. Etant donné l'ampleur présumée de la fraude, la DGI met l'accent

«sur le fait que le mode de taxation forfaitaire prévu à l'art. 168 du CGI doit à l'avenir recevoir une application plus large que par le passé. En effet, le nombre de contribuables qui y ont été soumis est jusqu'ici demeuré trop faible et les bases d'imposition ont été fixées, sauf rares exceptions, à des sommes peu élevées alors que de nombreux contribuables continuaient à

1. B.O.C.D. 1959. II 801.

2. *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, p. 208.

3. Note du 25 mai 1966, n. 89 ; B.O.C.D. 1966. II. 3342.

4. Notamment à la suite d'un arrêt du Conseil d'Etat, du 5.1.1968 ; Droit Fis. 1968, n. 40, avec les conclusions DUFOUT.

être assujettis à l'impôt sur le revenu sur des bases ne correspondant pas manifestement à leurs facultés contributives. Il convient donc de remédier à cette situation...»¹

Les problèmes juridiques que soulève l'application de l'article sont ici délaissés au profit de l'aspect économique. La constatation d'une certaine inefficacité dans l'emploi de cette procédure conduit à en élargir l'usage. L'aspect juridique de la mise en œuvre est ici négligé, dans la mesure où les agents destinataires de cette instruction sont subordonnés à son autorité émettrice. Le principe de hiérarchie exonère l'Administration centrale de la nécessité de justifier ses orientations auprès de ses collaborateurs. L'instruction de 1973 se présente d'ailleurs comme l'exposé d'une stratégie, dont les détails d'application conditionnent l'emploi de la procédure :

«MM. les Directeurs appelleront, en conséquence, spécialement l'attention des agents placés sous leur autorité, et notamment les inspecteurs chargés de la fiscalité personnelle et de la fiscalité des entreprises sur la nécessité d'un effort particulier du Service dans l'application des dispositions de l'art. 168 du CGI, et veilleront à ce que toutes mesures utiles soient prises pour que cette action soit menée à la fois avec fermeté et avec tout le discernement souhaitable.»²

Ce texte révèle la volonté de l'Administration d'ôter tout caractère exceptionnel à la procédure de l'article 168, en développant son usage chaque fois qu'une analyse de type économique révèle son opportunité ; l'évocation de la «fermeté» et du «discernement» résume cette attitude.

Cependant, il semble que la fermeté ait quelque peu étouffé le discernement, puisque les parlementaires se sont, à plusieurs reprises, fait l'écho d'utilisations abusives de l'article 168 par des agents trop zélés. Pour éviter le renouvellement de tels abus, et insister sur l'importance du rôle que doit jouer le discernement dans la mise en œuvre de cette procédure, une note du 18 juin 1976 pose des limites à l'usage de cette procédure. Dorénavant, seul un agent du grade d'inspecteur principal est autorisé à la mettre en œuvre, et il ne peut prendre sa décision qu'au vu d'un dossier substantiel, relatif à la situation fiscale du contribuable³.

Cette évolution de la doctrine administrative, sur la signification à donner à l'article 168, est révélatrice de l'importance du rôle assumé par les mesures administratives d'interprétation de la norme. Elles servent à adapter l'application de cette norme à son contexte, et partant elles commandent aux agents de développer le champ d'application ou bien de le limiter, de situer leur action en-deçà ou au-delà de la portée de la norme. Ces recommandations prennent une importance particulière lorsqu'elles concernent des dispositions fiscales à caractère exceptionnel ; l'exemple de l'article 168 est probant, celui de l'article 180 l'est davantage encore.

1. BODGI 13 L 1073.

2. Ibidem.

3. Note de la DGI ; BODGI 13 L 5 76.

2. — L'article 180 du CGI prévoit qu'

«Est taxé d'office à l'impôt sur le revenu tout contribuable dont les dépenses personnelles, ostensibles ou notoires, augmentées de ses revenus en nature, dépassent le total exonéré et qui n'a pas fait de déclaration ou dont le revenu déclaré, déduction faite des charges énumérées à l'article 156, est inférieur au total des mêmes dépenses et revenus en nature».¹

L'article précise en outre qu'

«En ce qui concerne ce contribuable, la base d'imposition est, à défaut d'éléments certains permettant de lui attribuer un revenu supérieur, fixé à une somme égale au montant des dépenses et des revenus en nature... sans que le contribuable puisse faire échec à cette évaluation en faisant valoir qu'il aurait utilisé des capitaux ou réalisé des gains en capital ou qu'il recevrait, périodiquement ou non, des libéralités d'un tiers...».

Il ne nous appartient pas ici d'analyser les implications de l'article 180², mais seulement d'étudier, d'une part, la signification que l'Administration donne de cet article, et d'autre part, la méthode qu'elle emploie pour la faire appliquer par ses agents. L'article 180 constitue en effet une disposition sans nul doute exceptionnelle, conférant à l'Administration des prérogatives qui privent le contribuable de la possibilité de se disculper. Les observations qu'il peut présenter, assorties de justifications, n'influenceront favorablement l'Administration que si elles sont relatives au mode de calcul de l'évaluation. La démarche interprétative du fisc s'est traduite par l'édiction fréquente de textes dont la succession ne traduit pas une évolution mais plutôt un souci pédagogique, à la mesure du caractère exceptionnel de l'article 180.

Une instruction du 3 mai 1973³ précise que cette procédure constitue

«l'ultime moyen de taxation dont dispose l'Administration, sous le contrôle des tribunaux, lorsque le contribuable dispose de toute évidence de revenus supérieurs à ceux qu'il a déclarés et que sa situation ne peut être régularisée selon les procédures usuelles en matière de vérification des diverses catégories de revenus ou de vérification du revenu global».

L'aspect exorbitant n'est pas ici dissimulé par l'Administration, mais il est justifié par l'impossibilité, où elle se trouve parfois, d'apporter la preuve d'une fraude pourtant connue.

Cependant, cette lutte contre la dissimulation ne saurait être entreprise sans un minimum de rigueur scientifique. Alors que le texte législatif donne tous pouvoirs au fisc lorsque sont remplies les conditions prévues, l'Administration considère en pratique que l'utilisation de cette procédure doit être entourée de précautions objectives. Le «Guide de l'examen approfondi de

1. La conjonction de coordination «ou» a été substituée à la conjonction «et», entre «ostensibles» et «notoires», par l'article 70 de la loi de finances pour 1971.

2. Pour une étude approfondie, il faut se reporter aux nombreuses études qui lui sont consacrées. Citons notamment : G. TIXIER, D. 1973, chr. XXII, p. 151 ; J. BUISSON et J.-Cl. MAITROT, RSF 1975, p. 25 ; P. WACHSMANN, RSF 1976, p. 645 ; J.-P. CASIMIR, *Les signes extérieurs de revenus*, Paris 1979, P. AMSELEK, *La taxation d'office à l'impôt sur le revenu ou sur un Janus du droit fiscal*, D. 1980, chron. V, pp. 31-40 ; J.-F. VERNY, *La notion de dépense pour l'application de l'article 180*, RJF n°1/1980, pp. 3-6.

3. BODGI 13 L 10 - 73.

situation fiscale personnelle», distribué aux agents vérificateurs, leur fait obligation de procéder à un examen approfondi de situation fiscale personnelle, puis de dresser une balance de trésorerie à partir des données ainsi recueillies, avant tout recours à l'article 180¹.

Une instruction du 29 janvier 1974 rappelle ces préceptes et recommande de mener cette procédure «avec prudence et... discernement de manière à ne pas aboutir à des impositions présentant un caractère exagéré». Soucieux d'inculquer le discernement et de préserver quelques garanties pour le contribuable, l'auteur du texte ajoute :

«Il convient d'écouter les justifications présentées par les contribuables, mais elles ne peuvent être retenues que si elles sont convaincantes...».

L'application d'une disposition juridiquement exceptionnelle place les relations entre contribuable et fisc sous un régime d'arbitraire, dont l'Administration s'efforce de limiter les conséquences exorbitantes par une auto-discipline consentie discrétionnairement. L'usage fait de l'article 180 ayant soulevé au Parlement des critiques plus violentes encore que celles relatives à l'article 168², l'instruction du 29 janvier 1974 décide que

«Dorénavant, la décision d'appliquer l'article 180 du CGI, sera réservée au directeur des services fiscaux».

Cette modification des responsabilités, comparable à celle intervenue pour l'application de l'article 168, mais plus solennelle, a pour objet

«d'obtenir une meilleure justice fiscale par l'amélioration de la qualité du contrôle et donc par l'utilisation plus rationnelle des moyens juridiques dont elle dispose».

Les agents compétents pour utiliser cette procédure délicate sont d'un grade élevé et constituent un effectif limité, qu'il est par conséquent aisé d'informer et de rendre sensible à l'enjeu d'une utilisation idoine de ce texte exceptionnel.

C — Des instructions administratives aussi rigoureuses existent, qui posent des directives générales en matière d'interprétation. L'objectif de ces mandements n'est pas de dégager la signification privilégiée que l'Administration entend faire prévaloir d'une disposition fiscale donnée, mais de définir une méthode générale d'interprétation, une sorte de vademecum de l'agent-interprète.

L'exemple le plus caractéristique est fourni par l'Instruction générale sur le contentieux des impôts, qui prévoit que les réclamations adressées par les contribuables au directeur doivent être examinées par l'agent compétent, en donnant aux textes incriminés la signification qu'entend faire prévaloir l'Administration :

«Dans chaque cas particulier, l'Inspecteur fait application des textes légaux ou réglementaires en retenant l'interprétation donnée à ces textes tant par la «doctrine administrative» exprimée dans les instructions, circulaires

1. Edition de 1973, pp. 191 à 195.

2. Dans une intervention au Sénat, M. E. DAILLY stigmatisait certaines utilisations de cette procédure ; J.O. déb. Sénat, 11.12.1973, p. 2785.

ou notes de la Direction générale et dans les réponses du Ministre aux questions écrites posées par les Parlementaires que par la «jurisprudence» qui découle des jugements ou arrêts publiés dans les Recueils ou Bulletins officiels de l'Administration.»¹

Le texte est à la fois précis et catégorique, il consacre la primauté du concept de doctrine, comme instrument de travail des agents dans leur activité d'application. Ainsi que l'écrit M. BERN, à propos de ce texte,

«Tout d'abord les circulaires et autres notes de service sont hissées au même rang que la jurisprudence. Et de plus, la seule jurisprudence retenue est celle que l'Administration centrale consent à publier dans ses bulletins internes, c'est-à-dire pratiquement celle qu'elle approuve ou du moins accepte. Dès lors on peut affirmer sans crainte d'exagération que le directeur n'appliquera en fait que la doctrine administrative au sein de laquelle il convient toutefois d'inclure les solutions jurisprudentielles que l'Administration endosse en quelque sorte lorsqu'elle décide d'y faire référence dans ses recueils à usage interne».²

L'initiative de l'interprétation des textes se trouve localisée au sommet de la hiérarchie administrative, qui entend bien conserver la maîtrise du choix de la signification de chaque disposition fiscale. L'Instruction générale précise d'ailleurs que l'interprétation à donner d'une question nouvelle relève de la compétence du directeur général :

«Avant de prendre position... le directeur doit consulter la Direction Générale... lorsqu'il incline à considérer comme fondée une demande posant une question de principe qui n'est résolue ni par les instructions ou circulaires ni par la jurisprudence, ou encore lorsque le réclamant demande l'application de décisions de jurisprudence qui, rendues contrairement à la doctrine administrative, n'ont pas été publiées dans les Recueils ou Bulletins officiels de l'Administration».

L'attitude de l'Administration, telle qu'elle ressort de ce texte, est cohérente dans la mesure où l'un de ses principaux soucis est d'assurer une application uniforme des normes fiscales. Or, la centralisation de l'interprétation, et sa diffusion par la voie hiérarchique, sont de nature à assurer la réalisation de cet objectif. Le respect de l'autorité hiérarchique assure certainement l'audience de cette interprétation auprès des agents, mais lorsque l'interprétation administrative s'adresse aux contribuables, sa portée est différente.

§ 2— *L'interprétation administrative à l'usage des contribuables.*

Si l'Administration fiscale assure une activité interprétative intense à l'usage de ses agents, dans un souci de bonne gestion, elle joue un rôle de service public de renseignements à l'endroit des contribuables, en leur communiquant son interprétation chaque fois qu'ils la sollicitent. Le but ainsi poursuivi est d'entretenir avec les intéressés des rapports fondés sur la collaboration, et de limiter ainsi les possibilités d'antagonisme. Aux yeux de l'Administration, le litige

1. Livre I, Titre II, Chapitre 1, n°220, p. 60.

2. *La nature juridique du contentieux de l'imposition* ; Paris, 1972, p. 32.

doit rester exceptionnel, et il doit en être de même, a fortiori, pour d'éventuelles conséquences contentieuses. Le désir de rendre pareil service existe, et il n'a pas manqué de poser quelques problèmes d'organisation. Matériellement, ce véritable service public d'interprétation qu'organise l'Administration s'adresse au contribuable, soit directement (A), soit par le canal des parlementaires (B).

A — L'interprétation communiquée directement au contribuable emprunte des voies d'une importance différente. Dans une note de 1958 adressée aux vérificateurs, la DGI précise qu'une réponse verbale de l'agent présente certains inconvénients, qui conduisent à préférer un échange de correspondance :

«les contribuables faisant l'objet d'une vérification auront désormais la faculté de poser par écrit des questions à l'agent vérificateur, et obtiendront ainsi des réponses également écrites qui engageront l'Administration».¹

Outre son utilité pratique, cette entreprise repose sur un fondement juridique. L'article 100 de la loi n°59 - 1472 du 28 décembre 1959, que nous aurons l'occasion d'analyser en détail dans le second Titre de cette Partie², prévoit qu'un différend sur l'interprétation d'une disposition doit être tranché en faveur du contribuable si l'interprétation dont il se prévaut a été formellement admise par l'Administration. Pour assurer l'application de cette disposition, l'Administration estime, dans une note du 1^{er} août 1961, que

«Le nouveau texte offre ainsi aux intéressés la possibilité d'obtenir des renseignements précis sur leur situation fiscale...».³

Ces renseignements sont obtenus par le contribuable qui rédige sa demande sur un formulaire spécial⁴ et l'adresse en triple exemplaire au directeur des impôts compétent. La lourdeur de cette procédure limite son emploi, mais elle ne constitue pas l'instrument unique de communication avec le contribuable. L'Administration fiscale délivre son interprétation à deux catégories de destinataires, les contribuables ordinaires, d'une part, et leurs représentants d'autre part.

À l'usage des contribuables ordinaires, l'Administration fournit l'interprétation que ceux-ci sollicitent, mais le caractère formel de la procédure écrite et une certaine inexpérience des particuliers incitent l'Administration à précéder la demande ou à la provoquer, toujours avec le dessein de prévenir les conflits. Ainsi, des centres de renseignements fiscaux ont été créés par la DGI en 1961, dans 5 agglomérations françaises⁵, pour informer les usagers de l'interprétation à donner à telle ou telle disposition. Leur suppression, 9 ans plus tard, montre les limites d'une information purement verbale. De manière générale, l'activité didactique de l'Administration à l'égard des contribuables

1. Note CF du 2.04.1958, n°138 ; BOCF 1958, III, 103.

2. Cf. *infra*, p. 110.

3. BOCF 1961, II, 1652.

4. Mod. n°1120.

5. Lille, Lyon, Bordeaux, Marseille, Paris.

emprunte des voies très informelles ; le plus souvent l'interprétation n'est communiquée au particulier que dans une situation pré-contentieuse, lors d'un entretien avec son inspecteur, et d'une façon fragmentaire. A l'image de l'agent du fisc, mais plus nettement encore, le contribuable n'a pas connaissance de la norme fiscale. Ses chances de connaître la présentation administrative de cette norme sont légèrement supérieures, mais globalement l'information circule mal entre fisc et contribuable, tout au moins par un cheminement direct.

En revanche, l'activité interprétative de l'Administration trouve un accueil plus attentif auprès des représentants des contribuables, groupements professionnels aussi bien que conseils. Leur connaissance de la fiscalité et leur aptitude à en suivre l'évolution les prédisposent à servir d'interlocuteurs privilégiés de l'Administration. Ils ont connaissance de l'interprétation adressée aux agents, afin de mieux cerner les positions de l'Administration, et partant, mieux défendre les intérêts qu'ils représentent. Mais il arrive également à la DGI ou à la DGD de communiquer directement à un ordre professionnel ou à une chambre syndicale la signification qu'elle entend faire prévaloir d'une disposition intéressant ce secteur. La lettre du directeur général ou l'instruction qui transmettent cette interprétation interviennent généralement pour trancher un conflit qui oppose l'Administration à cette branche professionnelle. Ainsi, l'instruction du 15 mars 1977 marque bien, pour la DGI, la renonciation à l'assujettissement à la TVA du remplacement et de l'assistanat dans le domaine médical¹. Il incombe évidemment au syndicat concerné d'avertir ses mandants de l'interprétation nouvelle.

B — La situation n'est pas fondamentalement différente lorsque ces représentants sont des parlementaires. Ils bénéficient en matière fiscale d'une interprétation privilégiée et la transmettent à leurs électeurs. Cependant, des procédures spécifiques sont mises à leur disposition pour prendre connaissance de l'interprétation de l'Administration, ce qui semble paradoxal si l'on réfléchit à la situation ainsi créée : le législateur est particulièrement compétent en matière fiscale, l'Administration n'intervient que pour assurer l'application de la loi, pourtant les membres du Parlement éprouvent le besoin de connaître la signification donnée par l'Administration à des dispositions qu'ils ont adoptées. En vérité, les parlementaires ne sollicitent l'interprétation du fisc que dans le but de renseigner leurs électeurs, généralement sur un point particulier de leur régime fiscal. Cette attitude des députés et sénateurs explique leur recours exclusif à la procédure de la question écrite posée au ministre. La confection des réponses est l'œuvre des services compétents du ministère, des directions essentiellement, mais parfois le cabinet du ministre intervient pour apporter les réponses les plus sensibles politiquement.

Le contenu de ces réponses ressemble le plus souvent à une consultation juridique, donnée par le fisc à un particulier, par l'entremise d'un honorable parlementaire. La procédure fonctionne bien, avec quelque lenteur toutefois, et remplit correctement sa véritable mission, qui est de fournir aux contri-

1. Droit Fis. 1977, n°13, com. 498.

tribuables — ou à leurs conseils — une réponse précise sur un problème d'interprétation. Le nombre et la technicité des questions posées par les membres du parlement étonnent fréquemment. Certaines d'entre elles soulèvent des questions si précises que le ministre, dans sa réponse, invite l'auteur à fournir les données complètes de l'exemple évoqué, afin d'y apporter la solution adéquate. Le détournement de procédure que constitue aujourd'hui la pratique des questions écrites est accepté par toutes les autorités concernées, dans la mesure où le succès de ce service public d'interprétation montre qu'il comble une lacune. De façon moins pragmatique, l'Administration fiscale se tient à la disposition du juge pour lui fournir l'interprétation qu'il souhaite, mais le succès rencontré par cette procédure est limité.

§ 3 — *L'interprétation administrative à l'usage du juge.*

La mise à disposition du juge, par l'Administration fiscale, de ses compétences en matière d'interprétation constitue une situation étonnante, aussi paradoxale que celle qui consiste, pour un parlementaire, à interroger ladite Administration sur le sens qu'il faut donner à une disposition législative. En effet, le juge fiscal n'est en rien dépendant, juridiquement, de l'Administration, bien au contraire, il se montre soucieux de ses prérogatives et de son indépendance. Sa mission consiste à trancher les litiges sur la base du droit, c'est-à-dire en interprétant les textes pertinents, et dans ce cadre le juge fiscal est assez compétent pour ne pas éprouver le besoin de solliciter le concours d'une interprétation extérieure.

Pourtant, au détour d'une décision juridictionnelle apparaît parfois, de façon exceptionnelle, une référence à l'interprétation adoptée par l'Administration.

« Attendu que cette interprétation a été donnée par l'Administration de l'enregistrement elle-même dans deux solutions des 7 février et 31 juillet 1873 et qu'elle a été implicitement consacrée par la Cour de Cassation, aux termes d'un arrêt de la chambre des requêtes, du 9 novembre 1886. »¹

Cette reconnaissance explicite du rôle joué par l'interprétation de l'Administration ne constitue qu'un phénomène marginal, mais elle laisse supposer que le juge prend connaissance de cette interprétation, et parfois s'en inspire sans l'avouer. Cependant, l'interprétation administrative correspond à une demande du juge à l'égard d'une catégorie de textes, les conventions fiscales internationales. Pour analyser ce cas de figure il convient d'en analyser le cadre juridique (A), les modalités de déroulement (B), et l'utilisation pratique qui en est faite (C).²

1. Trib. civ. Lyon 12.04.1897 ; S. 1900, 1. 531.

2. Sur cette question, cf. P. DEROUIN, *L'application et l'interprétation des conventions fiscales internationales par les tribunaux français*, RJF 1979 n°12, pp. 402-408. Pour une étude plus générale, M. COZIAN, *L'impôt sur le revenu en droit fiscal international*, JCP 1980, éd. CI, n° 13255.

A — Le juge fiscal français doit parfois trancher des litiges sur la base d'une convention bilatérale. Si le différend qui oppose le contribuable au fisc porte sur l'interprétation de ce texte, le juge fiscal n'a pas le pouvoir d'opérer lui-même cette interprétation : comme tout juge interne, il ne peut qu'appliquer une convention internationale, mais le monopole de son interprétation appartient aux gouvernements signataires, donc au gouvernement français en ce qui concerne les juridictions françaises. La difficulté est de savoir à partir de quel seuil d'incompréhension une disposition doit faire l'objet d'une interprétation. Sur ce point, l'attitude des juridictions civiles et administratives diffère notablement. Pour le juge fiscal relevant de l'ordre administratif, la convention internationale est applicable directement si son contenu est clair, mais toute clause obscure nécessite une interprétation préalable dont l'élaboration échappe à la compétence du juge. Cette attitude constante du juge administratif n'est pas spécifique à la matière fiscale, elle caractérise l'ensemble de la jurisprudence administrative relative aux conventions internationales.

L'attitude du juge fiscal appartenant à l'ordre judiciaire est plus délicate à cerner. La Cour de cassation a longtemps considéré que les juridictions de première instance avaient le pouvoir d'interpréter les conventions, à moins qu'une interprétation n'émane des gouvernements co-contractants. Depuis un arrêt du 2 février 1954¹, la Haute Juridiction considère que l'interprétation des conventions tendant à éviter les doubles impositions soulève des questions d'ordre public, et relève, par conséquent, de la compétence exclusive du gouvernement. Cependant, la qualification d'un impôt ne constitue pas une question d'ordre public, c'est pourquoi le juge doit interpréter la convention internationale qui lui permettra de qualifier². Le juge fiscal n'adopte donc pas, sur ce point, une position homogène, mais à l'issue de démarches divergentes il semble que le fossé entre les deux jurisprudences n'est pas si profond. Quoi qu'il en soit, le refus, par le juge fiscal, d'interpréter une convention, provoque la mise en route d'un procédé immuable.

B — Lorsque la signification d'une convention ambiguë commande la solution du litige, le juge fiscal compétent surseoit à statuer et demande au ministre des affaires étrangères, compétent pour les relations internationales, de lui communiquer l'interprétation convenable de ce texte. Le ministre des affaires étrangères est saisi, parce que le texte porte la signature de l'ambassadeur de France en poste dans le pays co-signataire, et parce que les services du Quai d'Orsay gardent en dépôt les instruments de ratification de chaque convention.

La demande du juge est transmise par le ministre à la direction des conventions administratives, qui joue en l'occurrence un simple rôle d'intermédiaire. En effet, l'interprétation d'une convention fiscale est toujours réalisée par le ministère du Budget, plus particulièrement par la sous-direction III E, chargée des

1. JCP 1954. II. 8174.

2. Cass. civ. 19.03.1963 : D. 1963. 529, note MALAURIE. Cass. civ. 16.12.1968 ; Bull. civ. I. n.321, p. 242.

affaires fiscales internationales au sein du service de la législation¹. Cette sous-direction est, nous l'avons vu², l'organe d'élaboration et de négociation de ces conventions, aussi apparaît-il judicieux de lui confier la tâche de déceler la signification des dispositions qui se révèlent obscures pour le juge.

Pour opérer cette interprétation, la convention de Vienne sur le droit des traités édicte en sa section 3 une méthode, selon laquelle

«- 1) Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but.»³

Cette disposition, qui évoque les règles posées par les articles 1156 et 1157 du code civil, régit l'interprétation des conventions générales. Ses prescriptions sont suffisamment générales pour l'appliquer aussi aux conventions fiscales, mais en matière d'imposition du revenu et de la fortune — c'est-à-dire pour la grande majorité des litiges — le modèle de convention établi par l'OCDE contient une disposition spéciale, à l'article 25 - 3 :

«Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention.»

Les deux dispositions peuvent parfaitement être combinées, car leur esprit est le même, qui insiste sur l'intention des parties et l'objet du texte.

Il est difficile de connaître les méthodes de travail d'une structure administrative, mais il semble néanmoins que l'activité interprétative du service des affaires internationales s'appuie sur quatre principes,

- la nécessité de la concertation avec l'autre partie contractante,
- l'interprétation stricte des réserves,
- la primauté du droit fiscal international sur le droit fiscal national,
- et l'importance primordiale des clauses principales par rapport aux clauses subsidiaires.

L'interprétation ainsi déterminée est transmise au ministère des affaires étrangères, qui la communique au juge. Cette procédure est assez longue, car la transmission est rarement rapide, mais elle ne fait l'objet que d'une utilisation exceptionnelle.

C — En pratique, le juge fiscal ne sollicite presque jamais l'interprétation administrative d'une convention bilatérale. Une telle constatation s'explique par la conjugaison de trois facteurs distincts. Tout d'abord, chaque convention fiscale signée et ratifiée par la France reprend les dispositions du modèle établi par l'OCDE. Les dispositions de ce texte se caractérisent par leur précision

1. Toutefois M. CHRETIEN évoque l'interprétation du traité d'établissement franco-suisse du 23 février 1882, «donnée par le ministre des affaires étrangères dans une dépêche adressée en 1947 au ministre français des finances», et appliquée par le Conseil d'Etat dans sa décision du 3 février 1950 (RSLF 1950, p.328). Il convient de remarquer que le contenu du traité commandait la solution du litige fiscal, mais n'était pas lui-même fiscal.

2. Cf. *supra*, p. 21.

3. Article 31 de la convention.

et leur absence d'ambiguïté, elles sont fréquemment usitées et ne soulèvent pas de difficultés d'interprétation.

D'autre part, chaque convention ratifiée fait l'objet d'une publication par décret. A l'occasion de cette publication, l'Administration édicte une instruction, qui précise la signification de ce texte et les conditions de son application¹. Dans la mesure où il est le reflet de l'interprétation française de la convention, ce texte apporte des éclaircissements certains, même pour le juge.

Enfin, les juridictions fiscales appartenant à l'ordre administratif ont partagé l'attitude du juge administratif qui, dans le souci d'éviter tout recours à une interprétation extérieure, a longtemps mis en pratique la théorie de l'acte clair². Cette volonté de déguiser une interprétation derrière une application paraît abandonnée aujourd'hui, notamment dans le cadre communautaire, mais il semble prématuré de tirer une conclusion identique dans le domaine fiscal.

Concrètement, le juge fiscal estime le plus souvent qu'une solution résulte clairement de l'ensemble des dispositions d'une convention. Par conséquent, cette solution s'impose sans qu'il soit nécessaire du surseoir à statuer pour solliciter l'avis du ministre³. Ou bien, le juge décide que

«par application du traité international — le mot «application» est répété plusieurs fois — les nationaux espagnols sont exonérés. Et, après avoir dit que cet impôt constitue une contribution extraordinaire «au sens» du traité, il prend soin de préciser qu'il s'agit, dans la convention, de l'application du principe d'exonération».⁴

Cependant, ce refus de solliciter une interprétation extérieure souffre des exceptions, chaque fois que la clarté de la signification laisse la place à une véritable obscurité. Dans ce cas,

«la décision à intervenir est ainsi subordonnée à la validité et à l'interprétation de la convention internationale précitée du 27 juin 1865, questions sur lesquelles il n'appartient pas au Conseil d'Etat de se prononcer ; qu'il y a lieu, dès lors, de surseoir à statuer... jusqu'à l'interprétation par l'autorité compétente de la convention ;»⁵

Assez curieusement, ce sont les différentes conventions franco-suisse qui ont donné au juge fiscal l'essentiel des occasions de saisir le ministre des affaires étrangères. Le ministre français des affaires étrangères ayant décidé, par interprétation d'un accord franco-suisse, que celui-ci n'exonère pas les ressortissants suisses de la confiscation et de l'amende, les requérants de nationalité suisse ne peuvent donc valablement prétendre qu'ils ne sont point passibles de l'or-

1. Par exemple, la convention passée avec le Canada a fait l'objet d'une instruction du 8 mars 1977 ; BODGI 14 B 2-77.

2. Pour l'attitude des tribunaux judiciaires, cf. Cass. civ. 1.16.12.1968 ; Bull. civ. I n°321, p.242.

3. CE 10.02.1965 ; Rec. tables, p. 889.

4. M. CHRETIEN, note sous tribunal civil d'Alger, 13.07.1951 ; in *Chronique de jurisprudence fiscale*, RSLF 1952, p. 239.

5. CE 23.11.1936 ; S. 1937. III. 26.

donnance du 18 octobre 1944¹. La convention du 31 décembre 1953 soulève des difficultés d'application à un contribuable séjournant en Suisse mais propriétaire d'immeubles en France :

«par suite, la solution du litige dépend en ce qui concerne les revenus des capitaux mobiliers de la dame... du point de savoir si, en vertu de l'article 2 précité de la Convention, il y a lieu d'admettre que le lieu du domicile est celui où les personnes intéressées ont leur résidence habituelle ou au contraire celui où se trouve le centre de leurs intérêts patrimoniaux ; que le texte de la Convention n'est pas clair sur ce point ; que, dès lors, le Ministre des Affaires Etrangères est seul qualifié pour en donner l'interprétation ;»²

A cette décision de sursis succède une décision définitive, deux ans plus tard :

«considérant que selon l'interprétation donnée par le ministre des Affaires Etrangères de ladite convention : «La volonté des négociateurs a été de déterminer le domicile en fonction de critères relatifs à la personne du contribuable et non à son patrimoine» ; qu'il découle de l'interprétation précitée du ministre des Affaires Etrangères que les époux X... doivent, par suite, être regardés comme domiciliés en Suisse...»³.

La Haute Assemblée ne détient pas le monopole de la demande en interprétation, les juridictions inférieures sollicitent également le ministre des affaires étrangères, et partant l'Administration fiscale. Ainsi, le tribunal administratif de Marseille, le 14 mars 1975, a rendu un jugement avant-dire-droit sollicitant une interprétation de la convention franco-monégasque du 18 mai 1963. Le 12 juillet 1975, le ministre donne son interprétation.⁴

Le mode de communication entre le juge fiscal et l'Administration n'est pas, ici, direct, puisqu'il passe par l'entremise du ministre des affaires étrangères et n'utilise pas un canal homogène. Cette situation n'est pas, en elle-même, originale, puisque l'Administration fiscale ne communique jamais avec ses interlocuteurs à l'aide d'un seul moyen de communication. Elle utilise toujours plusieurs véhicules distincts.

1. CE 3.02.1950 ; Gaz. Pal. 22.24.02.1950.

2. CE 19. 05. 1972 ; Droit Fis. 1973, com. 736, concl. DELMAS-MARSALET.

3. CE. 4.12.1974 ; Droit Fis. 1975, com. 1052, concl. SCHMELTZ.

4. Ce jugement est cité par la décision d'appel, CE 29. 03. 1978 ; Droit Fis. 1978, com. 1185. Une décision de t. a. relative à l'interprétation de deux conventions franco-suisse, a fait l'objet d'un arrêt d'appel : CE 19.12.1975, Droit Fis. 1976, com. 925.

CHAPITRE 2

LES MOYENS D'INTERPRETATION

MIS EN ŒUVRE PAR L'ADMINISTRATION

Chaque disposition interprétative qu'adopte l'Administration s'efforce d'apporter, sous forme de commentaire, des précisions relatives au sens d'un texte fiscal ou, plus rarement, d'une décision de justice. Le niveau de détail et l'éclairage donné varient selon le texte, mais pendant longtemps, la structure de ce texte a obéi à quelques schémas-type immuables, autour desquels s'ordonnait l'activité interprétative de l'Administration. C'était l'époque des «solutions de la Régie» et des circulaires.

La première formule n'est plus usitée aujourd'hui, mais le changement de vocable ne modifie pas la teneur de la disposition administrative. Celle-ci est qualifiée d'«instruction» si son contenu est d'ordre général, de «note de service» si son ambition consiste simplement à régler un point particulier, mais cette distinction n'offre aucun caractère d'exactitude scientifique. La dénomination appartient, en dernière analyse, au service émetteur, dont le pouvoir de qualification n'est lié par aucune disposition de droit positif. En conséquence, il n'apparaît pas nécessaire de s'interroger à l'excès sur la pertinence de cette distinction, il convient au contraire de noter que les solutions de la régie, les instructions, les notes de service appartiennent à la famille des circulaires. Cette notion de circulaire est à la fois plus globale, plus facile à délimiter et en même temps plus imprécise que les trois notions évoquées. Elle désigne de façon générique la disposition administrative qui véhicule une interprétation de la norme, dans le souci de faciliter l'application de cette norme. Cette intervention de l'Administration — dont nous avons vu qu'elle s'adressait à plusieurs interlocuteurs — revêt un caractère massif qui s'explique par la technicité du droit fiscal. Un texte fiscal doit, pour être efficient, cerner au plus près la réalité qu'il entend régir. Or, la diversité des situations singulières est telle que le législateur fiscal devrait, pour atteindre le but qu'il s'est fixé, édicter une multitude de normes particulières. Dans ce cas, le champ d'application de chacune d'entre elles n'englobe qu'une catégorie limitée de destinataires, l'efficacité du système fiscal est assurée, mais l'obligation de statuer en termes généraux et impersonnels n'est plus respectée par le législateur. Cette obligation est à la fois d'ordre juridique — il s'agit d'assurer l'égalité devant l'impôt — et d'ordre pratique, le législateur ne dispose pas des moyens matériels et du temps suffisants pour organiser les situations particulières. En conséquence, la loi fiscale demeure générale, l'adéquation de la norme à chaque situation particulière s'effectue au moyen de la réglementation, et

la circulaire intervient pour ajouter un complément de définition. Elle interprète l'ensemble afin d'en assurer l'application par ses différents destinataires.

Cet effort d'interprétation de l'Administration prend une ampleur démesurée, qui est le corollaire de l'inflation législative dans le domaine fiscal. La multiplication de ces normes suscite, chez leurs destinataires, un besoin de compréhension et d'assimilation, que seule l'interprétation délivrée par l'Administration est en mesure de satisfaire. L'élaboration systématique de cette interprétation place son auteur en situation de monopole, d'autant que le produit ainsi fourni aux destinataires de la norme bénéficie d'une présomption d'authenticité et de validité, puisqu'il émane des structures qui ont aussi en charge d'élaborer cette norme.

Pour mieux assurer la diffusion de cette interprétation qu'elle entend faire prévaloir, l'Administration fiscale multiplie les instruments de communication, qui véhiculent tous une parcelle de l'interprétation administrative. Certains de ces véhicules s'adressent à plusieurs catégories de destinataires (*SECTION 1*), tandis que les autres sont à usage exclusif (*SECTION 2*). Néanmoins, cette analyse ne peut prétendre à l'exhaustivité absolue, dans la mesure où certains véhicules ne font pas l'objet d'une publication mais d'une diffusion limitée à un nombre restreint de destinataires, voire à une seule personne nommément désignée.

SECTION I LES VEHICULES A USAGE MIXTE

Par cette formule, il convient d'entendre les instruments qui diffusent l'interprétation du fisc à l'usage de plusieurs catégories de destinataires. Ces véhicules s'adressent généralement à un destinataire principal, mais l'absence d'exclusive qui préside à leur diffusion permet à d'autres catégories d'en prendre connaissance.

Hormis le cas des réponses ministérielles adressées aux parlementaires, ces véhicules s'adressent en priorité aux agents de l'Administration fiscale, mais les contribuables peuvent aisément en prendre connaissance. Au sein de la DGI, la diffusion de l'interprétation repose essentiellement sur le bulletin officiel de ce service, le BODGI ; au sein de l'Administration des Douanes, ce rôle est assuré par le bulletin officiel des Douanes (BOD).

§ 1 — *Le BODGI.*

La fusion complète des trois anciennes régies a entraîné la refonte de la documentation mise par celles-ci à la disposition de leurs agents. Une instruction du 22 octobre 1969 jette les bases d'un bulletin officiel de la DGI, organisé en deux volets. D'une part,

« A compter du 1^{er} janvier 1970, les instructions et circulaires seront publiées, au fur et à mesure de leur élaboration, sur feuillets mobiles appelés à être classés par matière conformément au plan de classement qui a été

arrêté Ce mode de documentation périodique assure un regroupement rationnel des instructions qui doit rendre plus aisées les recherches des utilisateurs.»

Cette partie du nouveau bulletin correspond au contenu du bulletin de chacune des anciennes régies, il diffuse l'interprétation en fonction de l'actualité. Le second volet est constitué par des instruments d'analyse plus substantiels :

«les instructions en vigueur seront refondues en vue de la constitution d'une documentation de base s'étendant à l'ensemble des matières intéressant les services et répertoriée suivant le même plan de classement que la documentation périodique. Egalement présentée sur feuillets mobiles, la documentation de base sera mise à jour périodiquement.»

Documentation périodique et documentation de base ne sont donc que les deux moments d'une même interprétation, fournie en fonction des besoins immédiats et provoquée par l'apparition d'une nouvelle norme ou d'un nouveau problème juridique quant à la première, décanlée et destinée à être utilisée hors de toute contrainte temporelle en ce qui concerne la seconde. La documentation de base est généralement le produit d'une synthèse de la documentation périodique. Le contenu des notes n'est pas conservé, dans la mesure où elles ne véhiculent que des informations ponctuelles, en revanche une instruction peut être incorporée, dès sa parution, dans la documentation de base si son importance le justifie. Cependant, la procédure habituelle consiste à opérer une refonte de la documentation de base tous les 6 mois, afin d'y intégrer les instructions publiées entre-temps dans la documentation périodique. Cette œuvre de synthèse est facilitée par l'adoption d'une nomenclature identique pour les deux supports (A). La compréhension du système, et des corrélations qu'entretiennent ses deux composantes, est facilitée par le mode de diffusion (B).

A — Le plan général de classement qui a été retenu est de type analytique, il regroupe l'ensemble des dispositions interprétatives sous quinze rubriques distinctes, appelées «séries». La série constitue l'unité de base, puisqu'elle recense toutes les dispositions relatives à une catégorie d'impôt :

- taxes sur le chiffre d'affaires (série 3 CA).
 - fiscalité directe des entreprises (série 4 FE).
 - enregistrement (série 7 E).
 - fiscalité immobilière (série 8 FI).
- ou à un ensemble spécifique de procédures :
- comptabilité, recouvrement (série 12 R).
 - contrôle de l'impôt (série 13 RC).

Chaque série comporte plusieurs divisions, qui énumèrent les différentes hypothèses d'imposition¹, ou définissent le champ d'application général de l'impôt avant d'en analyser les hypothèses particulières². Chaque division s'ordonne en titres, chapitres, sections, sous-sections, paragraphes, rubriques et sous-

1. C'est le cas des 16 divisions de la série 2 CI.

2. C'est le cas des 17 divisions de la série 3 CA.

rubriques. A l'intérieur de cette structure s'insèrent les différents textes qu'édicte l'Administration fiscale. Les dispositions essentielles que constituent les instructions ne concernent en principe qu'une seule division, et pour favoriser leur insertion elles doivent respecter, autant que possible, un schéma-type de présentation, qui évoque successivement le champ d'application de l'impôt, son assiette, son taux, ses modalités de liquidation et de recouvrement, ainsi que le rôle assumé par le service dans son application¹.

Le classement analytique trouve ses limites avec la nécessité d'opérer une double publication de certaines informations relatives à plusieurs impôts, mais la structure globale du nouveau bulletin est assez cohérente pour rendre exceptionnelles ces répétitions.

Instructions et notes sont élaborées par le service compétent pour cette branche du droit fiscal. Une note peut être consacrée à l'avènement d'une nouvelle jurisprudence, et dans ce cas elle s'efforce d'analyser l'incidence de cette nouvelle décision de justice sur le régime fiscal. Si les conséquences de cet avènement sont malaisées à déterminer, la note se borne à assortir d'une brève analyse quelques extraits de l'arrêt. Dans ce cas, le souci primordial est d'assurer aux agents une connaissance élémentaire d'une décision que ne manqueront pas d'invoquer les contribuables intéressés, qui en ont eu connaissance par leur conseil ou une revue fiscale. Cependant, la survenance d'une nouvelle jurisprudence appelle une réaction plus réfléchie de la part de l'Administration, elle se doit de définir une nouvelle doctrine administrative qui renseigne avec plus d'exactitude les agents sur les différentes implications du nouvel arrêt. Cette doctrine nouvelle est élaborée par concertation entre les différents services concernés, et fait l'objet d'une publication spéciale sous forme d'instruction ou bien plus fréquemment, d'un «commentaire administratif de jurisprudence de la DGI», qui publie la décision et y joint, sous forme de *Nota*, la signification que l'Administration entend privilégier :

«L'expression «céder des biens» utilisée par le Conseil d'Etat, doit être interprétée comme visant la cession de marchandises.»²

Parallèlement à cet effort d'interprétation, la direction générale accompagne la publication du BODGI d'un recueil de jurisprudence, dont les fascicules semestriels recensent les décisions juridictionnelles que le service du contentieux estime utiles à l'activité des agents. Chaque fascicule ne concerne qu'une seule catégorie d'impôts. Hormis un bref résumé de l'affaire en tête de la décision, ces fascicules ne contiennent pas d'interprétation, mais il est bien évident que la sélection des arrêts qui préside à leur publication constitue, à elle seule, une démarche interprétative. Les agents de l'Administration fiscale critiquent le retard qui frappe chacune de ces parutions, retard dû, semble-t-il, au soin avec lequel chacun des bureaux du service du contentieux établit sa sélection. L'ensemble de cette documentation — BODGI et recueil de jurisprudence — fait l'objet d'une diffusion importante, mais sélective.

1. Ce schéma figure à l'annexe III de l'instruction du 22 octobre 1969.

2. BODGI 4 E - 2 - 74.

B — Le BODGI est constitué par

- « - les notes et instructions urgentes publiées sur feuillets séparés ;
- un fascicule mensuel propre à chacune des séries... contenant les dispositions dont la diffusion peut sans inconvénient être retardée, comme par exemple :
 - la plupart des réponses à parlementaires et des décisions jurisprudentielles ;
 - certaines mesures d'application ;
 - les renvois ;
 - les rectificatifs non urgents... »¹

L'ensemble est diffusé à quelque 15 000 exemplaires, directement auprès de chacune des structures administratives qui ont compétence au niveau du département, c'est-à-dire la direction des services fiscaux, mais aussi les centres départementaux d'assiette, les inspections, ainsi que les recettes uniques qui y sont adjointes. Chacune de ces cellules procède à la diffusion du bulletin auprès des services destinés à la recevoir, certains services ne recevant que la ou les séries relatives à leur champ de compétence.

Le système ainsi constitué s'adresse

- « - aux agents de catégorie A ;
- aux agents des autres catégories lorsqu'ils sont chargés de la gestion d'un poste, d'un service, d'une section ou d'un secteur, ou lorsqu'ils disposent d'une certaine autonomie dans l'exercice de leurs fonctions. »²

Cette formule peu explicite désigne en réalité les contrôleurs d'assiette et les receveurs locaux.

Cette diffusion au sein de l'Administration s'accompagne d'une pénétration de moindre ampleur en direction du public. En vérité, les lecteurs du BODGI extérieurs à l'Administration sont en nombre limité, il s'agit essentiellement d'établissements universitaires, de conseils juridiques et surtout de revues fiscales, qui s'efforcent de publier systématiquement les dispositions du bulletin qui concernent directement les contribuables. Ce relais de la diffusion publique assumé par des initiatives privées apporte une contribution essentielle à la connaissance de l'interprétation de l'Administration.

La diffusion du BODGI sur une aussi large échelle n'est cependant pas aveugle, elle s'opère de façon sélective. En effet, chaque livraison du bulletin peut comprendre trois parties bien distinctes, chacune imprimée sur un papier d'une couleur spécifique, et chacune de ces parties fait l'objet d'une diffusion propre. Les textes imprimés sur papier blanc, qui sont les plus nombreux, sont diffusés auprès de l'ensemble des destinataires, y compris ceux qui n'appartiennent pas à l'Administration. En revanche, les livraisons imprimées sur papier jaune sont réservées aux directeurs des services fiscaux et à leurs collaborateurs immédiats. Les textes imprimés sur papier rose sont des mesures qualifiées de stricte application, et par conséquent réservés aux services compétents.

La diffusion des documents jaunes et roses doit en principe demeurer confidentielle, dans la mesure où elles contiennent des instructions de politique

1. Instruction du 26 décembre 1969, p. 4.

2. Instruction du 22 octobre 1969, p. 6.

fiscale, relatives à la conduite que chaque service doit adopter¹. Néanmoins, la connaissance par les destinataires extérieurs à l'Administration en est tôt ou tard assurée, notamment sous la forme d'une publication par une revue fiscale².

En plus de cette interprétation discrète, les directeurs des services fiscaux reçoivent parfois des instructions tout à fait secrètes, mais celles-là concernent moins la politique fiscale que la politique proprement dite³.

Cet appareil complexe que constituent le BODGI et ses annexes a le grand mérite de la cohérence, dans la mesure où il simplifie, pour l'agent, la prise de décision. Sous une forme différente, le bulletin officiel des douanes assume le même rôle.

§ 2— *Le Bulletin officiel des douanes.*

Les intentions qui ont présidé à l'élaboration de cet appareil sont identiques à celles qui ont inspiré la confection du BODGI, le BOD constitue l'instrument privilégié de connaissance de l'interprétation de l'Administration par ses agents. Ordonné d'une façon comparable à celle du BODGI il publie, au fur et à mesure de leur parution, les décisions administratives de la direction générale, relatives à la législation et au contentieux. La diffusion est assurée auprès des directions régionales et des bureaux compétents, les feuillets blancs peuvent faire l'objet d'une diffusion publique, tandis que les feuillets jaunes doivent demeurer confidentiels.

La comparaison avec le BODGI trouve cependant ses limites dans la situation spécifique où se trouve la législation douanière. En effet, celle-ci est essentiellement d'origine communautaire, et les dispositions nationales n'interviennent le plus souvent qu'à titre d'application. Le BOD publie les dispositions communautaires d'application directe, mais représente une structure trop rigide et trop lente dans son usage pour convenir à toutes les situations auxquelles se trouve confrontée l'Administration des Douanes. D'autre part, en effet, le caractère hautement technique de l'assiette des droits de douane, joint à l'influence qu'exerce la conjoncture économique, justifie l'édiction de notes administratives très ponctuelles, souvent diffusées par voie télégraphique, et qui ne font donc pas l'objet d'une publication au BOD. De même, l'Administration centrale envoie aux directeurs régionaux des notes-cadre, dont l'objet est essentiellement pédagogique, et comme tel réservé à l'usage des services.

A côté du BOD proprement dit, les «règlements particuliers» constituent l'équivalent de la documentation de base, en ce sens qu'ils dressent tous les

1. Un exemple significatif est fourni par l'instruction du 28 mars 1975, relative à l'«instruction des instances portées devant les tribunaux de l'ordre administratif. Sélection des affaires. Accélération des procédures. Recommandations diverses.» BODGI n° 130 - 2 - 75.

2. La revue «Droit Fiscal», par exemple, publie quelquefois ces textes, frappés du double astérisque qui traduit leur caractère confidentiel.

3. M. THEVENIN cite un exemple de ce genre, à la page 98 de sa thèse.

6 mois une synthèse de la législation applicable¹. Les redevables peuvent en prendre connaissance. Enfin, les « documents contentieux » publient les décisions juridictionnelles que l'Administration centrale juge pertinentes.

Au total, le BOD apparaît comme un instrument moins homogène que le BODGI. Cette relative hétérogénéité est due au fait que son auteur est autant communautaire que national, tandis que les contingences temporelles influencent plus sensiblement l'application de la législation douanière que celle du droit fiscal *stricto sensu*, en appelant des modifications fréquentes de cette application.

Deux autres séries de véhicules sont utilisées, à un moindre degré, par l'Administration fiscale, pour communiquer son interprétation. Il s'agit des différentes publications de l'ancien ministère de l'Economie et des Finances, et des réponses ministérielles.

§ 3— *Les publications du ministère.*

Le service de l'information, que se partagent ministère du Budget et ministère de l'Economie, publie une quarantaine de périodiques. Ces revues traitent de sujets étroitement liés aux différentes compétences des deux ministères. Dans la mesure où ils reflètent l'opinion des différents services, ils peuvent apparaître parfois comme les véhicules d'une interprétation. Le cas est rare, exception faite de deux organes, qui sont les « notes bleues » du service de l'information, et la « Revue-DGI ».

Les premières sont destinées au public averti des choses de l'impôt, et constituent à son usage une synthèse des mesures fiscales adoptées par le législateur ou des réformes mises en place par l'Administration. Ainsi, chaque loi de finances provoque la parution de plusieurs notes consacrées notamment à la signification qu'accorde l'Administration aux dispositions fiscales nouvelles. La loi de finances de l'année donne l'occasion au ministre du Budget de faire connaître son opinion sur le fonctionnement du système fiscal, opinion que reproduit une note bleue. L'effort d'explication est le même lors de l'adoption d'un nouveau texte de réforme fiscale².

La Revue-DGI est une publication à usage interne, qui consacre une part importante de ses livraisons à commenter, à expliquer et à apporter des éléments de réflexion sur le fonctionnement de telle ou telle procédure fiscale. Elle assume un rôle de carrefour entre la position de l'Administration centrale et les réactions des services décentralisés, et à ce titre, son apport à la doctrine administrative n'est pas négligeable. En effet, elle permet de suivre *in vitro* les méthodes de travail et les réflexes qui président à l'application de la norme par l'Administration.

1. Sont particulièrement importants, en matière d'interprétation, les règlements CEE, consacrés aux dispositions communautaires ; TCA, consacrés au régime fiscal des importations et des exportations au regard de la TVA ; et RPV, consacrés à la valeur en douane.

2. Par exemple, la note 4/77/2 commente le projet de loi accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

Enfin, une publication récente du ministère du Budget est venue compléter l'appareil interprétatif de l'Administration élaboré à l'usage des agents et des contribuables. Il s'agit d'un précis de fiscalité, dont la première édition remonte à 1976, et qui fait dorénavant l'objet d'une diffusion dans le public à l'occasion de sa parution annuelle. Ce précis

«se présente simplement comme un manuel contenant les connaissances utiles au traitement des questions les plus usuelles. Par ses nombreuses références, il doit favoriser l'accès au Code général des Impôts, et également à la Documentation de base, dont la consultation peut être nécessaire pour résoudre les cas difficiles.»¹

Les 10 000 articles qu'il contient envisagent la matière fiscale sous un angle résolument pratique, en s'efforçant de recenser les difficultés d'application du droit et d'y apporter des remèdes concrets. L'ensemble est ordonné autour de 12 rubriques, dont les 6 principales reprennent la nomenclature du BODGI².

Bien qu'une opinion définitive soit prématurée, il semble que cet ouvrage ait parfaitement atteint le but que lui avaient assigné ses auteurs. Il constitue en effet un instrument de travail concis, d'un abord aisé, d'un contenu très actuel, et qui doit résoudre à lui seul l'essentiel des questions d'interprétation qui se posent aux agents comme aux contribuables. De plus, les difficultés exceptionnelles sont résolues par ce précis de façon indirecte, dans la mesure où il renvoie systématiquement au CGI et au bulletin officiel. Ce dernier apparaît alors comme un instrument de vérification, ou comme l'ultime outil de solution. Cette politique de l'Administration a le mérite de la simplification, puisqu'elle établit une hiérarchie des moyens de connaissance de son interprétation ; le précis constitue, en quelque sorte, la source de renseignement élémentaire et la clé du système global d'information. L'appareil ainsi mis en place assure la cohérence de l'interprétation administrative, en instituant un accès commun aux véhicules hétérogènes qui constituent sa structure, et dont les réponses ministérielles font partie intégrante.

§ 4— *Les réponses ministérielles.*

Cette procédure, d'origine britannique, a été introduite en France par une modification du règlement de la Chambre des Députés, le 29 juin 1909, et du Sénat, le 7 décembre 1911. L'article 48 de la Constitution de 1958 prévoit la possibilité de questions orales posées par les parlementaires au gouvernement, tandis que la procédure des questions écrites se trouve organisée par les articles, 138 du règlement de l'Assemblée, 74 et 75 du règlement du Sénat. Nous avons déjà vu³ que les réponses ministérielles à de telles questions s'adressent au moins à deux interlocuteurs, le parlementaire interrogateur et le contribuable qui lui a demandé de poser cette question. En tout cas, cette

1. Préface à l'édition de 1977.

2. CI, TCA, FE, FP, Enr., FI.

3. Cf. *supra*, p. 46.

procédure est très utilisée en matière fiscale. Pour l'année 1977, 2457 questions posées par les députés concernaient l'économie et les finances, dont 2 000 environ sollicitaient l'interprétation d'une disposition fiscale. Ce dernier chiffre représente 15 % du total des questions posées, et marque une augmentation de 100 % par rapport à 1973. Il faut cependant noter que la moitié des questions posées restent sans réponse dans le délai réglementaire, et que le changement de législature intervenu en 1978, a rendu caduques les questions demeurées sans réponse.

Les réponses ministérielles accordées dans ce cadre sont considérées par l'Administration — qui en est l'auteur principal — comme un véhicule authentique de son interprétation, et partant, comme un élément constitutif de la doctrine administrative, qui vient préciser sur un point très particulier le sens d'une instruction. Les références fréquentes qui sont faites à des «RMF»¹ par les autres véhicules incitent à considérer celles-ci comme des interprétations qui ne sont pas réservées à ses destinataires immédiats. En ce sens, les réponses ministérielles sont bien des véhicules à usage mixte.

SECTION 2

LES VEHICULES A USAGE EXCLUSIF

Ce qualificatif désigne toutes les interprétations du droit fiscal, élaborées par l'Administration, et qui font l'objet d'une communication restreinte, réservée à une catégorie très précise de destinataires, à l'exclusion de toute autre. D'emblée, cette catégorie de véhicules apparaît comme marginale, car la qualité des moyens d'information, aujourd'hui, est telle que chaque interlocuteur de l'Administration a rapidement connaissance de l'opinion de celle-ci, même si elle ne lui est pas formellement adressée. La diffusion de l'information est assurée par l'Administration elle-même, chaque fois qu'elle estime souhaitable d'avertir simultanément agents et contribuables, mais aussi par une série de relais qui, tels les parlementaires et les revues de science fiscale, transmettent alentour l'information qu'ils ont reçue.

Par surcroît, cette catégorie se caractérise par son hétérogénéité, puisque les destinataires en sont, tantôt les agents du fisc (§1), tantôt les contribuables (§2), et le caractère exclusif de leur diffusion se justifie chaque fois par une explication spécifique.

§ 1 — Les véhicules réservés aux agents du fisc.

Le fisc juge utile de ne pas diffuser son interprétation, hors d'un cercle dont il fixe les limites, lorsqu'il souhaite entourer son action d'un épais secret, ou bien quand il estime que ses directives aux agents ne présentent pas un intérêt suffisant pour être diffusées à l'extérieur. Dans le premier cas, il est par définition impossible de prendre connaissance de ces instructions précises, réservées à quelques fonctionnaires d'un grade élevé, exerçant des fonctions

1. Réponses du ministre des Finances, aujourd'hui du Budget.

de responsabilité. Dans le second cas — le plus fréquent — l'appréhension de ces documents est possible, mais leur contenu fait souvent double emploi avec celui d'autres véhicules, publics ceux-là. Appartiennent à cette deuxième catégorie, les instruments de travail élaborés à l'usage des agents pour accomplir certaines missions ponctuelles — c'est le cas, par exemple, du guide de l'examen approfondi de situation fiscale personnelle — ainsi que les outils destinés à assurer la formation professionnelle du personnel. Dans cette seconde hypothèse, les préoccupations strictement pédagogiques l'emportent sur le contenu scientifique, et diminuent d'autant son intérêt pour le contribuable. C'est le cas de tous les cours professionnels élaborés à l'usage des agents, à l'exception toutefois des fascicules destinés aux étudiants de l'Ecole nationale des impôts (ENI) et de l'Ecole nationale des douanes (END), qui s'adressent à des élèves-fonctionnaires de catégorie A, déjà dotés d'une formation juridique. Chacun des fascicules qui leur sont destinés — il en existe un par catégorie d'impôt — ne reflète pas une théorie générale de l'imposition, mais aborde chaque prélèvement sous un angle pratique. La part consacrée au régime général est bien inférieure à celle qui traite des modalités d'imposition, d'exonération, et de calcul de l'impôt. En ce qui concerne les cours de l'ENI, la diffusion sur une grande échelle du précis de fiscalité de la DGI les rend moins importants pour la connaissance des solutions interprétatives de l'Administration. De plus, le précis possède sur ces fascicules une supériorité certaine, la nomenclature qu'il utilise est servie par une table des matières qui englobe l'ensemble du droit fiscal appliqué par la DGI.

§ 2— *Les véhicules réservés aux contribuables.*

L'interprétation de l'Administration communiquée exclusivement aux contribuables est un phénomène de grande ampleur, mais qu'il est à peu près impossible d'appréhender de façon systématique. En effet, la disparition des centres de renseignements fiscaux, en 1970, a marqué la fin d'une tentative de mise sur pied d'un réseau public d'information distribuant les interprétations à la demande. Dès lors, l'aspect public de ces relations entre fisc et contribuable se trouve complètement effacé, seul demeure le réseau serré des relations épistolaires. Ces relations sont particulièrement développées à deux niveaux. D'une part, certains gros contribuables demandent à la direction générale compétente de prendre position, au regard du droit fiscal, sur une situation existante ou sur une opération qu'ils forment le projet de réaliser. Dans ce cas, la réponse que leur fournit l'Administration constitue une interprétation du plus haut niveau, dont ils pourront se prévaloir, estiment-ils, en cas de litige avec un service fiscal subalterne.

D'autre part, de nombreux contribuables sollicitent fréquemment, des services fiscaux du département, voire de leur inspecteur, l'octroi d'une précision, d'un éclaircissement relatifs à leur situation fiscale personnelle. Leur souci est de même nature que celui manifesté par les gros contribuables, il s'agit pour eux de connaître l'opinion de l'Administration locale sur leur cas, et par conséquent la signification que celle-ci retient d'un texte fiscal, hors de

tout litige et de toute procédure contentieuse. Longtemps favorable à ce mode de communication, l'Administration fiscale ne l'utilise plus aujourd'hui qu'avec réticence, dans la mesure où la réponse donnée dans de telles conditions engendre certaines conséquences pour l'avenir, et n'est donc pas dépourvue de portée. Ce problème se pose d'une façon générale, pour tous les véhicules de l'interprétation de l'Administration. En effet, l'Administration fiscale a su combler une importante lacune en mettant sur pied un véritable service public d'interprétation des textes. L'ampleur prise par ce phénomène résulte clairement de la volonté de l'Administration, et ce développement ne s'est accompagné d'aucune organisation juridique. L'Administration conserve l'initiative en la matière, en ce sens qu'elle développe son activité interprétative comme elle l'entend et selon les modalités qu'elle juge adéquates. L'interprétation administrative intervient lorsque son auteur le souhaite, et cette liberté d'initiative s'étend aux véhicules empruntés pour diffuser cette interprétation. La multiplication de ces moyens d'expression tend à répandre l'image d'une interprétation administrative omniprésente, et partant irréfutable, pourtant le cadre juridique dans lequel s'insère cette interprétation n'est pas modifié. En effet, le développement de cette interprétation, adressée à plusieurs catégories de destinataires et empruntant une multiplicité de supports, n'est corrigé par aucune délimitation juridique précise. Dès lors il est permis de s'interroger sur sa portée.

CHAPITRE 3

LA PORTEE DE L'INTERPRETATION

DE L'ADMINISTRATION

Dans un système de droit constitué largement par une hiérarchie de normes écrites, la place occupée par l'interprétation administrative des textes fiscaux est quelque peu déconcertante. En effet, la valeur juridique du phénomène apparaît pour le moins incertaine (*SECTION 1*), alors que les implications pratiques provoquées par son existence sont considérables (*SECTION 2*).

SECTION 1

UNE VALEUR JURIDIQUE INCERTAINE

Le cadre juridique dans lequel intervient l'interprétation de l'Administration ne définit pas de place pour cette manifestation. Il est donc permis d'en conclure que la force juridique de celle-ci est nulle. Cette affirmation de principe (§1) doit cependant être tempérée (§2).

§ 1 – Le principe : l'absence de force juridique.

L'interprétation des textes fiscaux à laquelle se livre l'Administration fiscale est l'œuvre d'une autorité subordonnée. L'Administration est une institution créée et développée pour assurer l'application des dispositions édictées par le législateur et l'exécutif¹. Elle accomplit cette mission, à l'initiative du gouvernement, et sous le contrôle du parlement. Si ces deux institutions tirent leur existence et leurs pouvoirs de la constitution, la norme fondamentale ne prévoit l'existence de l'Administration que de façon incidente, en son art. 20, et sans la définir². Il ressort de cette constatation que l'Administration fiscale, comme ses homologues des autres ministères, ne constitue pas un «pouvoir public», au sens juridique du concept, mais une simple structure d'action, qui constitue le prolongement fonctionnel du gouvernement. Les attributions dévolues à ce dernier par la constitution sont assumées par lui au moyen des services administratifs. Sur impulsion du gouvernement, l'Administration assure l'exécution quotidienne et détaillée des mesures prises dans le cadre de ces attributions.

1. Cette notion d'exécutif doit être prise, au sens large, comme englobant le gouvernement et les juridictions.

2. «Le gouvernement... dispose de l'administration et de la force armée».

Comme l'indique l'étymologie du terme, ce rôle de l'Administration consiste en une activité de gestion des différentes fonctions de l'Etat. En ce sens, l'action de l'Administration s'insère bien dans un cadre juridique, qui est formé des normes législatives et réglementaires dont l'application doit être assurée, et plus particulièrement des dispositions qui régissent sa mission. Cet environnement qui circonscrit l'activité de l'Administration est assurément juridique, mais l'activité proprement dite de la structure administrative n'est pas celle d'une institution. L'Administration assure l'application de normes édictées par les pouvoirs publics, mais l'exécution de cette tâche ne lui confère pas pour autant un statut de pouvoir public, c'est-à-dire d'autorité édictrice de normes à caractère obligatoire. Concrètement, la hiérarchie parallèle des organes et des normes sur laquelle repose le droit public français n'inclut pas à sa base l'Administration, ni a fortiori les dispositions qu'elle peut être amenée à élaborer. L'autorité normative inférieure est le Premier ministre, aux termes de l'article 21 de la Constitution¹, et non pas l'Administration, de même que la norme inférieure est représentée par le règlement, et non pas par telle ou telle disposition que produit l'Administration. Par voie de conséquence, les textes de l'Administration sont dépourvus de valeur juridique.

Parmi les différentes activités de l'Administration fiscale, l'œuvre interprétative occupe une part essentielle. Or, les dispositions interprétatives qui sont prises dans un cadre n'échappent pas, en principe, au critère formel de la valeur juridique ci-dessus évoqué. L'instruction ou la circulaire interprétative est dépourvue de valeur juridique parce qu'elle émane d'une autorité privée de tout pouvoir normateur. Si l'on substitue à ce critère formel, posé notamment par M. CHAPUS², un critère matériel de la valeur juridique, force est de constater que la situation est semblable : les dispositions qui nous occupent sont des mesures d'interprétation des normes fiscales, par définition leur caractère interprétatif les cantonne dans un commentaire de la norme. Il en résulte qu'elles n'ajoutent rien à cette norme et ne créent donc pas de droit ; matériellement, leur valeur juridique est également nulle. Dans ces conditions, leur force obligatoire est inexistante.

Cette absence de valeur juridique des circulaires interprétatives, instructions, notes de service et réponses ministérielles, ne signifie pas pour autant que leur existence et leur développement soient illégaux. L'Administration remplit une mission générale d'exécution des normes, qui suppose une interprétation préalable desdites normes. L'expression de cette démarche n'est pas illicite si son ambition est de faciliter l'application des textes fiscaux, à la condition toutefois que l'Administration ne profite pas de cette démarche pour empiéter sur les compétences du juge ou du législateur.

Dès lors, la disposition interprétative n'est qu'une simple mesure d'ordre intérieur, et doit être envisagée comme insusceptible de faire grief, puisqu'elle

1. La jurisprudence JAMART reconnaît aux ministres l'exercice d'un pouvoir réglementaire pour le seul fonctionnement interne de leur service.

2. R. CHAPUS, *De la soumission au droit des règlements autonomes* ; D. 1960, chr. p. 119. *De la valeur juridique des principes généraux du droit...* ; D. 1966, chr. p. 99.

n'a pas d'existence juridique. Comme l'écrit M. BLUMANN, cette place limitée dévolue aux manifestations d'interprétation de l'Administration fait qu'elles «ont longtemps été tenues à l'écart de la vie administrative».¹ Pourtant, nous avons vu l'importance du rôle qu'elles ont progressivement assumé, et un risque découle de ce développement, c'est l'immixtion, sous couvert d'interprétation, dans le domaine réglementaire. La multiplication quelque peu anarchique des textes administratifs présente un danger certain pour le respect du principe de la légalité de l'impôt, car il est tentant, pour l'Administration, de déguiser une mesure réglementaire en disposition interprétative. Le seul critère formel est ici insuffisant pour préserver les contribuables de «l'arbitraire souverain de l'administration»², il faut en appeler au critère matériel pour déterminer le contenu véritable du texte administratif, et partant, la valeur juridique. La valeur purement documentaire qui caractérise normalement l'interprétation des textes fiscaux élaborés par l'Administration constitue un dogme rarement vérifié. En effet, il souffre un certain nombre de tempéraments, qui varient selon les destinataires de ces dispositions.

§ 2— *Les tempéraments au principe.*

L'absence de force juridique qui caractérise toute disposition interprétative élaborée par l'Administration n'existe qu'exceptionnellement à l'état pur, dans la mesure où le service ainsi fourni par l'interprète produit un minimum d'effets de droit chez son destinataire, que ce dernier soit juge (A), agent du fisc (B) ou contribuable (C).

A — Le juge fiscal est une autorité placée hors de la hiérarchie des organes qui régit le droit public français, mais il exerce, à l'instar des juges de droit commun, un contrôle sur l'application de la loi qui est faite notamment par le pouvoir exécutif et son bras séculier, l'Administration fiscale. Le pouvoir normateur que révèlent les décisions de justice, le caractère exécutoire dont elles sont assorties, apportent la preuve du caractère juridique de l'institution et de la force obligatoire de ses jugements. En conséquence, le juge fiscal n'est en rien lié par les qualifications et les interprétations que produit l'Administration fiscale. Une jurisprudence déjà ancienne considère que les tribunaux ne peuvent se dispenser d'appliquer la loi en invoquant une interprétation des Administrations fiscales³. Pour le juge fiscal, l'interprétation des textes fiscaux élaborée par l'Administration est dépourvue de toute «épaisseur juridique», elle ne constitue à ses yeux qu'un pur élément de fait pris en considération lors de l'instruction, mais à titre de simple information.

Cette indépendance absolue du juge fiscal à l'égard de l'Administration lui permet d'user à sa guise des manifestations de l'interprétation administrative

1. Cf. Cl. BLUMANN, *L'application des circulaires administratives par le juge judiciaire* ; AJDA, 1972, p. 263.

2. Cl. LASRY, *Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt* ; EDCE 1955, p. 68.

3. Caen 12. 11. 1911 ; Bull. Contr. Indir. 1911, 24. Cass. crim. 18. 01. 1923, Bull. Contr. Indir. 1923, 8.

pour bâtir sa décision et rendre son jugement. L'hypothèse est peu fréquente, mais il arrive que le juge fonde son raisonnement interprétatif sur une circulaire de l'Administration, généralement pour déceler et souligner une contradiction dans le comportement de l'Administration¹. Parfois, le rôle donné par la juridiction à l'œuvre interprétative de l'Administration est plus considérable. Le caractère déterminant de l'interprétation administrative est admis — voire souligné — par le commissaire du gouvernement, à défaut de l'être par le juge lui-même. Ainsi, les conclusions rendues par le commissaire du gouvernement LAVONDES sur l'arrêt «Foot-ball Club de Strasbourg 1906»², exposent clairement la méthode d'analyse proposée à la formation de jugement :

«Par circulaire du 10 décembre 1955 (n°2957) l'Administration, toutefois, "a défini d'une manière générale la vérification" comme un ensemble d'opérations précédées de l'envoi ou de la remise d'un avis spécial au redevable "intéressé et ayant pour objet, après examen de la comptabilité, de contrôler "la sincérité des déclarations souscrites au regard d'une ou de plusieurs "catégories d'impôts et d'assurer éventuellement à l'issue de ces opérations, "l'établissement des impôts et taxes élundés".

Corrélativement, le droit de communication concerne l'ensemble des interventions effectuées sur place par le service "sans pour autant procéder "à la vérification de la comptabilité", notamment pour rechercher des "enseignements utiles à la vérification d'un tiers".

Nous pensons que vous pouvez vous inspirer de ces définitions pour distinguer, plus clairement que ne l'a fait jusqu'ici votre jurisprudence, les deux notions de vérification et de droit de communication.»

Le commissaire du gouvernement n'hésite pas, ici, à dresser une comparaison entre le travail d'interprétation effectué par l'Administration et l'ambiguïté de la jurisprudence précédente, et invite clairement le juge à perfectionner la seconde en s'inspirant nettement de l'œuvre administrative. Sans admettre cet apport de façon aussi explicite, le Conseil d'Etat a cependant suivi les conclusions du commissaire du gouvernement. Une telle référence à l'interprétation de l'Administration est le fruit du libre consentement du juge, mais l'hypothèse demeure exceptionnelle.

Il est cependant un domaine où l'interprétation d'une norme fiscale par l'Administration est reçue par le juge — qui l'a sollicitée — comme chargée d'une force obligatoire, c'est en présence d'une convention internationale. Dans ce cas, le juge se considère comme lié par l'interprétation que lui communique l'Administration, concrètement, sa décision sera fondée sur la signification qu'a proposée l'Administration des dispositions litigieuses de la convention.

La force obligatoire qui s'attache ici à l'interprétation administrative n'est pas liée à la valeur juridique de la norme interprétée — l'article 55 de la Constitution reconnaît, certes, aux conventions ratifiées, une autorité supérieure à celle des lois — mais à la position spécifique occupée par le gouvernement

1. Cass. 27.02.1900 ; D. 1900. 1. 573, qui reprend l'argumentation de trib. civ. Lyon, 12.04.1897, mêmes références.

2. CE 13.03.1967, ss.sections réunies ; Droit Fis. 1967, n°45, pp. 3 et 4 de couverture, 10 et 11, avec les conclusions.

en cette matière. En effet, l'interprétation élaborée ici par l'Administration est toujours présentée sous couvert du ministre des affaires étrangères, il ne s'agit donc pas vraiment d'une interprétation administrative directe. Le juge sollicite cette interprétation du ministre parce qu'il constitue le représentant, en France, des parties contractantes, lesquelles détiennent le monopole de l'interprétation de l'accord qu'elles ont signé, conformément aux dispositions de l'article 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969. La force obligatoire de cette interprétation n'est pas contestable, mais elle émane officiellement du gouvernement, et non de l'Administration.

B — Pour le fonctionnaire du fisc, en revanche, l'interprétation élaborée et diffusée par son Administration constitue, nous l'avons vu, un instrument de travail, mais elle présente par surcroît un caractère impératif. L'instruction générale sur le contentieux des impôts ne manque pas de rappeler que l'application des textes fiscaux doit être menée dans le respect absolu de l'interprétation donnée à ces textes par la doctrine administrative.¹ Il en résulte qu'

«à l'égard des fonctionnaires chargés de les appliquer, les circulaires administratives constituent en principe des prescriptions impératives»².

Ainsi, une note de la DGI, du 20 juin 1963, organise le régime des frais professionnels des médecins conventionnés selon des modalités plus favorables que ne le permet la simple interprétation des articles 101 et suivants du CGI³. Le texte précise que

«Cette décision ne porte, en effet, aucune atteinte aux dispositions des articles 101 et suivants du CGI. On ne concevrait pas, d'ailleurs, que des dispositions de caractère législatif puissent être modifiées par une décision ministérielle.»

Cette formule traduit plus l'ironie de l'Administration que son souci de respecter la hiérarchie des normes. Pour éviter toute déviation dans le comportement des agents, la note prend soin de préciser que

«Telles qu'elles ont été définies par la décision ministérielle à la suite de ces travaux, les modalités pratiques d'imposition déterminées par le Ministre dans le cadre de l'évaluation administrative s'imposent à l'Administration sous réserve de l'appréciation souveraine du juge de l'impôt.»

La justification de ce caractère impératif réside dans le principe de hiérarchie, qui subordonne l'agent aux directives de ses supérieurs. Cette intégration dans une hiérarchie, posée par l'article 1^{er} du statut général de 1959, oblige le subordonné à obéir aux ordres que le supérieur lui donne dans le cadre de l'exécution du service. Ces ordres prennent la forme de directives individuelles mais aussi de prescriptions générales, les différentes mesures interprétatives relèvent d'ailleurs de cette deuxième catégorie. La force obligatoire de l'interprétation administrative repose ici sur une disposition législative, relative à l'ensemble de l'activité de l'Administration, mais son application au secteur particulier

1. Dir. I, n° 220, du 1. 04. 1964.

2. GAMBIER, *Les impôts en France*, Paris 1979, §1908, p. 468.

3. Note-circulaire du 30.07.1963 ; Droit Fis. 1963, n°44, com. 1007.

de l'interprétation des textes fiscaux est tout à fait correcte. La valeur juridique de l'interprétation pour son destinataire-fonctionnaire n'existe donc que dans la mesure où le législateur a posé un cadre à l'activité de l'Administration, en confiant à celle-ci un pouvoir disciplinaire sur ses agents. La force obligatoire de la disposition interprétative ne résulte donc pas de sa valeur juridique intrinsèque, mais de celle de la loi, en l'occurrence l'ordonnance organique de 1959 portant statut général de la fonction publique.

L'importance ainsi posée du principe de hiérarchie entraîne deux conséquences. D'une part, le contribuable qui estime remplir les conditions nécessaires pour bénéficier de l'interprétation qu'a donnée l'Administration d'une disposition fiscale doit normalement obtenir satisfaction de son interlocuteur. Dans le cas d'une réponse négative, le contribuable doit s'adresser au supérieur hiérarchique de ce fonctionnaire pour obtenir gain de cause.

D'autre part, l'agent du fisc ne peut pas refuser d'utiliser l'interprétation que lui communique son supérieur. La forme impérative de cette interprétation est justifiée par les nécessités du service, mais dans l'hypothèse où cette disposition administrative ne respecte manifestement pas le contenu de la norme qu'elle est censée interpréter, le problème se pose, de savoir si le fonctionnaire peut refuser d'y conformer son action. Pour le Conseil d'Etat, la réponse est positive, seulement lorsque la prescription du supérieur est entachée d'une «illégalité grave et évidente».¹ En matière d'interprétation des textes fiscaux, le cas relève de l'hypothèse d'école. L'agent du fisc subordonne donc toujours son application de la norme à la prescription interprétative de l'Administration.

C — Le contribuable ne subit pas une pareille dépendance vis-à-vis de l'interprétation administrative dont il prend connaissance, puisqu'elle n'a pour lui qu'une valeur simplement documentaire, comparable à une opinion doctrinale. En effet, le régime fiscal auquel il se trouve assujéti est édicté par la norme, mais non point par les dispositions interprétatives qu'élabore l'Administration. Les différentes dispositions administratives ne sont que des mesures d'ordre intérieur, mais il convient de reconnaître que beaucoup d'entre elles concernent au premier chef le contribuable et vont lui être appliquées ; certes, nous aurons l'occasion de constater qu'il n'est pas dépourvu de moyens de défense pour se prémunir des conséquences d'une interprétation qu'il considérerait comme non valide, mais la multiplication des dispositions interprétatives accroît l'insécurité juridique de chaque contribuable. En effet, le risque d'arbitraire est grand lorsque les moyens d'expression sont multiples et d'une publicité imparfaite, leur destinataire ne peut pas les connaître tous et ignore quelle interprétation voudra lui imposer leur auteur.

L'interprétation qui sous-tend les différentes facettes d'un régime fiscal est imposée par l'Administration. Elle est appliquée aux contribuables, assortie de l'exécution d'office qui caractérise les mesures fiscales. En conséquence, le contribuable qui souhaite se dérober aux conséquences de l'interprétation est

1. CE 10.11.1944 ; D. 1945, J.88, concl. CHENOT ; JCP 1945, II, 2853, note CHAVANON.

tenu d'obtempérer avant de la contester. Dès lors, la valeur juridique de la disposition interprétative de l'Administration est nulle, mais elle sous-tend des mesures d'application de la norme dont le caractère contraignant empêche le contribuable de s'y dérober, même s'il estime qu'elles reposent sur une interprétation non correcte et sont, par voie de conséquence, illégales.

Il apparaît nettement que la valeur juridique est un concept qu'il est possible d'appréhender seul, mais une analyse scientifique ne doit pas pour autant l'isoler des notions qui lui sont connexes. La valeur juridique des dispositions interprétatives de l'Administration est nulle, mais le cadre dans lequel elles s'insèrent leur confère un certain caractère obligatoire, dont l'existence n'est pas douteuse, mais qui varie selon les destinataires. En élargissant le champ d'examen de cette interprétation administrative à son environnement, il est possible de constater que l'existence même du phénomène interprétatif est génératrice d'implications pratiques importantes.

SECTION 2

L'INTERPRETATION ADMINISTRATIVE

SOURCE D'IMPLICATIONS PRATIQUES CONSIDERABLES

L'interprétation des textes fiscaux qu'élabore l'Administration a pour effet, par sa seule présence, de dresser un écran entre le droit et ses destinataires (§1), écran dont le contenu déforme parfois le texte interprété (§2).

§ 1 – Cette interprétation dresse un écran.

Entre la norme fiscale et son destinataire vient s'interposer une disposition administrative, dont la lecture est plus facile, et l'approche de la matière plus pratique, que la disposition légale. Le but poursuivi par l'Administration apparaît alors comme particulièrement ambigu. La mission qu'elle se reconnaît est d'ordre didactique, elle s'efforce de faciliter l'application du droit, mais cet effort pédagogique se traduit pas une telle production de dispositions administratives qu'il est permis de se demander si le but réellement poursuivi n'est pas d'une autre nature. En effet, le volume et la précision de l'interprétation administrative tendent à dissimuler le texte interprété au regard de ses destinataires, et partant, à s'y substituer. En pratique, le fonctionnaire du fisc ne connaît que l'instruction ou la note, mais point la norme que celles-ci commentent. Le contribuable dans un souci de réalisme et de simplification de ses démarches, cherche à connaître les intentions de l'Administration pour organiser sa situation fiscale, mais ne juge pas utile de prendre connaissance de la loi elle-même.

Un exemple caractéristique de cette tendance est apporté par le BODGI, qui dresse un écran opaque entre le droit positif et l'agent. Le caractère systématique du bulletin et sa prétention à l'exhaustivité dissuadent le fonctionnaire de confronter le sens de ces dispositions à celui de la norme. Certes, la division I LR du BODGI est consacrée à la publication des textes légaux et régle-

mentaires, mais l'importance pratique de cette publication apparaît bien marginale au regard des 14 autres chapitres de la nomenclature. La situation est encore plus nette pour l'appréhension de la jurisprudence, puisque la marge d'initiative des services confectionneurs est encore plus grande.

Une telle attitude traduit une volonté délibérée de centraliser l'interprétation au sein de l'Administration fiscale, mais elle révèle également une prétention à l'hégémonie. L'Administration fiscale s'est arrogée le pouvoir d'interpréter les textes fiscaux, comblant ainsi une lacune, mais elle souhaite conserver la maîtrise absolue de cette interprétation, et s'en donne d'ailleurs les moyens. Elle estime, non sans raison, que son rôle prépondérant dans la confection des textes fiscaux lui confère une aptitude particulière pour les interpréter. Mais si le législateur modifie le projet qui lui est soumis, la tentation est forte, pour l'Administration, de chercher à perpétuer la signification du projet sous couvert d'une interprétation de la loi adoptée par le Parlement. Dans ce cas, les dispositions interprétatives de l'Administration déforment le texte interprété.

§ 2— *L'interprétation administrative, un écran dont le contenu déforme le texte interprété.*

L'Administration fiscale souhaite quelquefois privilégier une certaine signification de la norme, afin de faire coïncider le contenu de son application avec ses propres préoccupations, tant conjoncturelles que structurelles. Cette volonté d'orienter le sens de la norme fiscale conduit l'Administration à élaborer une interprétation dont le contenu est, selon les cas, plus sévère (A), ou plus doux (B), que ne le laisserait penser la lecture de la norme.

A — Parfois, le fisc entend infléchir un texte qu'il estime défectueux ou insuffisant, et dans ce but, s'efforce d'imprimer à son application une orientation plus sévère pour le contribuable. Ainsi, l'article 2, al. 2, de la loi du 31 décembre 1970 relative au bail rural à long terme, prévoit une exonération des droits de mutation au profit du bénéficiaire de la transmission à titre gratuit. Une réponse du ministre des finances¹ est venue confirmer une instruction du 2 mars 1971, en estimant que cette exonération n'est pas applicable lorsque le bénéficiaire de la transmission à titre gratuit du bien donné à bail est le preneur lui-même. Pareille interprétation dénature la lettre du texte, en introduisant une distinction qui n'y figure pas, et comme le note M. OPPETIT, elle ne respecte pas non plus la volonté formellement exprimée par le législateur lors du vote de la loi.²

Cette façon d'introduire l'équivoque dans l'application d'un texte qui ne s'y prête pas traduit souvent une volonté de perpétuer l'application d'un régime fiscal, malgré les réformes dont il a fait l'objet. La loi n°48 - 809, du

1. J.O. déb. A.N., 11.10.1972.

2. B. OPPETIT, *Les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires et l'interprétation des lois* ; D. 1974, chron XXIII, p. 109.

13 mai 1948, édicte, en son article 4, une déductibilité plafonnée du salaire versé au conjoint¹. Cette mesure législative prend la place d'un vide juridique que l'Administration s'était efforcée de combler en admettant la déduction du salaire lorsque les époux étaient mariés sous un régime exclusif de communauté². Alors que la loi de 1948 ne fait pas sienne cette distinction, l'Administration continue de l'appliquer avec persévérance³. Dans ce cas, l'interprétation administrative ne respecte pas le contenu de la loi fiscale, elle introduit une discrimination entre contribuables, qui a pour conséquence d'appliquer normalement la loi à une catégorie, et d'édicter un régime plus doux pour l'autre. L'hypothèse est courante, d'une interprétation plus libérale que la loi.

B — Une tactique fréquente du gouvernement consiste à faire adopter par le législateur des dispositions sévères, que l'Administration se réserve le soin d'interpréter de façon plus ou moins tolérante. Cette modulation de l'interprétation et de ses conséquences pratiques, oblige l'agent du fisc à n'appliquer qu'un succédané de la loi, et partant, à bafouer le principe de la légalité.

Ainsi se multiplient les mesures dites de bienveillance, ou de tolérance, dont la valeur juridique est nulle et qui violent les normes au lieu de les interpréter. Les justifications de ces dispositions sont le plus souvent d'ordre conjoncturel, le fisc doit se montrer bienveillant à l'égard de certains contribuables, membres d'une catégorie socio-professionnelle déterminée :

«Compte tenu des circonstances qui ont pu conduire les artisans pêcheurs versant des rémunérations à la part à méconnaître leurs obligations au regard de la taxe d'apprentissage, il a été décidé de ne pas insister sur le recouvrement de la taxe afférente à la période antérieure au 1^{er} janvier 1973.

Cette mesure de bienveillance n'ouvre droit à aucun remboursement d'impositions déjà payées».⁴

L'arbitraire de cette disposition est manifeste sur deux points. Une double discrimination est en effet introduite, d'une part entre la catégorie bénéficiaire et la généralité des contribuables, d'autre part entre les pêcheurs exonérés en raison de leur non-paiement et ceux qui, s'étant acquittés de leurs obligations fiscales, n'obtiendront pas le moindre remboursement, bien que leur situation soit identique à celle des bénéficiaires de l'exonération. Cette interprétation plus que bienveillante concerne parfois les créanciers de l'Etat, ainsi que les agriculteurs sinistrés. Elle apparaît alors comme un instrument de politique économique ou de politique sociale, destinée à compenser les carences d'autres Administrations.

1. Cette disposition, codifiée sous l'article 154 du CGI, a vu la limite de déduction être relevée de 1500 à 9000 F., aux termes de l'article 10 de la loi de finances du 30 décembre 1977. Sur l'ensemble de cette question, cf. l'article de M. COZIAN, JCP éd. CI, n°3, 1974, n°11243.

2. Rép. min. J.O. déb. Ch. dép., 31.10.1928, p.2494.

3. Cf. notamment les réponses ministérielles publiées au J.O. déb. A.N. 10.03.1962, p. 378 ; 1.02.1964, p.211 ; 31.12.1964, p.6314.

4. Instructions du 9.10.1973 de la DGI, relative à la situation des pêcheurs maritimes au regard de la taxe d'apprentissage ; BODGI 4 L.1.74.

Les motivations qui inspirent une telle démarche interprétative de l'Administration sont parfois moins évidentes. Ainsi, l'article 210 ter du CGI exonère les sociétés et autres personnes morales de l'impôt sur les sociétés pour la fraction de leur bénéfice net correspondant au revenu net de la gestion des immeubles lorsque ceux-ci répondent à certaines conditions. L'interprétation qu'en a développée l'Administration a consisté à gauchir le sens de cette disposition claire et précise afin d'en étendre le bénéfice aux plus-values provenant de la cession de ces mêmes immeubles¹. Dans le même esprit, une simple lettre d'un directeur, en date du 4 septembre 1953, a décidé que, dans certains cas, il ne serait pas fait application de l'article 3, (§ 1), de la loi du 31 décembre 1936, aux termes duquel la taxe à la production devait être assise sur le prix de vente de la société filiale et non sur celui de la société mère. De même, la prorogation, sous couvert d'interprétation, des dispositions de la loi du 29 mai 1975, en matière d'amortissement. Le développement de ce phénomène traduit une volonté d'asservir le système fiscal aux exigences d'une politique conjoncturelle, laquelle est faite, par définition, d'interventions fréquentes sur le déroulement de la situation économique ou sociale. Dans une économie libérale, les objectifs poursuivis supposent une adaptation constante du régime juridique à l'activité économique, afin d'inciter les agents à aligner leurs comportements sur les desseins impartis par le gouvernement. En ce qui concerne le droit fiscal, l'augmentation de l'activité interprétative de l'Administration participe largement de cette politique. C'est particulièrement le cas de l'interprétation qui reste en-deçà des dispositions de la norme, et permet une application bienveillante de celle-ci. Sa bienveillance n'exclut pas, en effet, les discriminations que souhaite lui imprimer l'Administration, dans un souci d'asservissement aux objectifs globaux.

Une telle démarche a pour conséquences pratiques de délaisser le parlement et de violer la légalité. Faute de pouvoir la vérifier par l'épreuve, il est impossible de comparer les deux démarches, celle suivie actuellement par l'Administration et celle qui consisterait à solliciter des parlementaires leur consentement à de fréquentes modifications de la législation fiscale. L'efficacité de l'actuelle pratique administrative qui consiste, rappelons-le, à modifier les implications d'un texte en prétextant l'interpréter, ne peut pas être mesurée. A la limite, cette question est secondaire, car il n'est pas douteux que le consentement du parlement pourrait être obtenu dans la plupart des cas, s'il était sollicité ; dès lors, il est permis de s'interroger sur l'intérêt de cette pratique administrative, délibérément illégale alors qu'un résultat comparable pourrait être obtenu par l'emploi d'une procédure à peine moins rapide, mais qui offrirait en contrepartie l'énorme avantage d'être légale. En vérité, l'Administration agit ainsi avec le consentement implicite du législateur, lequel ne peut pas ignorer les pratiques du fisc, mais ne semble pas pour autant désireux de les rectifier. L'habitude ainsi prise est tenace, et l'ampleur du phénomène produit des implications pratiques gigantesques.

Pourtant, ces débordements interprétatifs sont destinés à faciliter l'applica-

1. Par une circulaire du 18 mai 1951.

tion des normes fiscales, et n'existent officiellement que pour les servir. L'interprétation proprement dite, et les véhicules qui la diffusent, n'ont pas de valeur juridique, et appartiennent par conséquent au domaine du non-droit. Lorsque l'interprétation ne respecte pas le contenu de la norme, elle viole celle-ci et relève alors de l'anti-droit. Une telle pratique, qui bafoue la légalité, subit néanmoins certaines limites. Le développement spécifique de l'interprétation administrative des textes fiscaux est subordonné à des limites spécifiques.

TITRE 2

LES LIMITES IMPARTIES A LA MISSION INTERPRETATIVE DE L'ADMINISTRATION

Le contexte dans lequel s'insère l'interprétation de l'Administration est suffisamment flou pour permettre la multiplication des manifestations interprétatives et rendre difficiles la délimitation de leur activité et leur contrôle. Cependant, deux séries de limitations viennent encadrer, ou tout au moins atténuer, la liberté de manœuvre dont jouit l'Administration. D'une part, le juge fiscal se reconnaît compétent pour contrôler la conformité de cette interprétation aux dispositions interprétées (*Chapitre 1*), d'autre part, une protection du contribuable est organisée, qui vise à le prémunir contre les conséquences d'un changement d'interprétation de l'Administration (*Chapitre 2*).

CHAPITRE 1

LE CONTROLE JURIDICTIONNEL

DE L'INTERPRETATION ADMINISTRATIVE

Le juge fiscal a pour mission de dire le droit applicable à chaque litige, et partant, d'écarter toute disposition, toute prétention qui viendraient contredire la norme fiscale en cause dans l'espèce. Telle est l'attitude qu'adopte le juge vis-à-vis de l'interprétation administrative (*SECTION 1*). Il importe de préciser par avance qu'il s'agit ici d'étudier le contrôle exercé par le juge sur l'interprétation administrative, sans procéder pour autant à une analyse de l'interprétation du juge ; cette analyse occupera toute la deuxième partie de l'ouvrage.

Cependant, l'analyse de l'action du juge à l'égard de l'interprétation administrative aboutit à des conclusions prudentes, qui insistent sur la portée limitée de cette censure juridictionnelle (*SECTION 2*).

SECTION 1

L'ATTITUDE DU JUGE FISCAL

AU REGARD DE L'INTERPRETATION ADMINISTRATIVE

L'activité interprétative de l'Administration est fondamentalement ambiguë, tant par les objectifs poursuivis que par son caractère para-juridique. Confronté à cette ambiguïté, le juge adopte une démarche à double détente, qui s'efforce de cerner au plus près la spécificité du phénomène. En principe, le juge refuse de prendre en considération l'interprétation administrative dans la solution du litige (§1), mais il contrôle la légalité de l'interprétation à contenu réglementaire (§2).

§ 1 - Le refus de prendre en considération l'interprétation administrative pour trancher les litiges.

Fort de ses prérogatives, et conscient de l'importance de sa mission, le juge fiscal tranche les litiges qui lui sont soumis sur la base des normes en vigueur. Dans la mesure où l'Administration n'a pas qualité pour créer du droit, l'interprétation qu'elle élabore n'est pas juridique, donc n'est pas prise en considération par le juge (A). En corollaire, l'Administration doit s'incliner devant les décisions du juge (B).

A — L'indépendance du juge vis-à-vis des significations que cherche à faire prévaloir le fisc est totale. Son refus de prendre en compte l'influence de l'interprétation administrative traduit un souci majeur, celui d'éviter que ne soit remise en cause la hiérarchie des actes juridiques, tout au moins dans son aspect organique. Une telle attitude possède une triple signification, elle correspond à un désir d'assurer la suprématie de la loi en droit fiscal, elle vise à protéger le contribuable, et aboutit à une mise à l'écart de l'activité administrative. Le juge consolide ainsi sa suprématie sur l'Administration, en déniait à son interprétation toute possibilité de modification du régime fiscal (1), et en refusant d'accueillir un recours en annulation d'une telle disposition (2).

1. — Une jurisprudence constante et ancienne précise que l'autorité des circulaires n'est pas un phénomène d'ordre juridique et n'entraîne pas d'effets de cette nature dans les relations entre contribuable et Administration. Ainsi, une pouponnière exploitée de façon lucrative

«ne saurait bénéficier de l'exonération instituée par ladite loi [du 3.02.1953], nonobstant les instructions données par la décision ministérielle du 28 octobre 1953 d'accorder le bénéfice de l'exonération aux établissements exploités par une personne physique, instructions qui ne pouvaient légalement étendre le champ d'application de la loi du 3 février 1953...»¹

Le juge fiscal emploie fréquemment une formule qui consacre le caractère définitif de son opinion :

«qu'à cet égard le requérant ne saurait se prévaloir des termes d'une circulaire qui n'a pu légalement déroger à la réglementation en vigueur ;»²

Ce refus d'intégrer l'interprétation administrative dans la hiérarchie des normes s'étend à toutes ses manifestations. C'est notamment le cas des instructions et circulaires³, des réponses ministérielles faites aux parlementaires⁴, mais également d'une lettre émanant du directeur général⁵.

Cette attitude n'est pas spécifique de la juridiction fiscale, le juge français la fait sienne en tous domaines⁶. Elle ne connaît en principe pas d'exception, sauf référence expresse du législateur à une circulaire destinée à préciser les modalités d'application de la loi. En droit fiscal, il s'agit d'une hypothèse d'école.

1. CE 13.04.1964, Rec. 218.

2. CE 27.05.1957, Rec. 348.

3. Parmi beaucoup d'autres, il est possible de citer les décisions : - du Conseil d'Etat : 1.05.1931 ; S.1932.3.25 ; 7.12.1949. RSLF 1950, p.655, note CHRETIEN ; 17.03.1951 ; JCP 1952. II.6714 ; 7.02.1958 ; Bull. TCA 1958, p. 246. - de la Cour de cassation : 5.07.1820 ; S. 1821, 272 ; 11.07.1853 ; S. 1853.1.54 ; 31.05.1923 ; Bull. contr. ind. 1930, n°8.

4. CE 10. 05. 1965 ; Rec. 269.

CE 24.06.1968 ; AJDA 1969, 572.

5. Pour une lettre du directeur général des contributions directes : CE 12.12.1930 : Rec. quest. fisc. 1931, p. 67.

6. Cf. par exemple, Cass. 8.10.1965, Bull. cass. V, n°101, p.81.

Pourtant, le juge fiscal, n'hésite pas, lorsqu'il le juge opportun, à vérifier si le contenu d'une interprétation administrative respecte la signification d'une disposition législative, et l'intègre parfois ouvertement dans son raisonnement :

« Par une interprétation formelle du texte législatif alors en vigueur... l'administration a précisé que la déduction d'une rente "peut être admise lorsque..." ».

Mais il résulte de l'instruction qu'en raison de leur situation de fortune...¹

Dans ce cas, le juge n'hésite pas à reprendre le contenu de l'interprétation administrative pour fonder sa décision. Cet emprunt d'interprétation ne remet pas en cause la prééminence du juge fiscal, dans la mesure où il consent de son plein gré à l'effectuer. En revanche, il adopte une position intransigeante à l'égard des recours en annulation formés contre une interprétation administrative.

2. — Un recours pour excès de pouvoir ne peut concerner qu'une disposition réglementaire ; l'interprétation administrative, par définition, ne remplit pas les conditions matérielles et formelles exigées de telles normes, par le juge. Lorsqu'un contribuable sollicite l'annulation d'une disposition interprétative :

« Considérant que, par la circulaire attaquée, le ministre de l'Economie et des Finances s'est borné à donner à ses services des instructions relatives à l'application de certaines dispositions de la loi du 29 juillet 1975 ; qu'en faisant connaître l'interprétation que les dispositions dont s'agit lui paraissent devoir comporter, le ministre de l'Economie et des Finances n'a pris aucune décision de caractère réglementaire ; que l'instruction attaquée n'est dès lors, pas susceptible d'être déférée au juge de l'excès de pouvoir ;... ».²

La nature du refus opposé est d'ordre matériel. La disposition incriminée n'est pas réglementaire, bien qu'émanant du ministre, car elle ne contient pas une interprétation de la norme éloignée de celle élaborée par le juge. Ce dernier considère donc que l'Administration n'a pas abusé de son pouvoir d'interprétation, et en conséquence il la tolère, tout en lui déniait un caractère impératif.

A fortiori, l'attitude du juge est identique, vis-à-vis d'une circulaire émanant d'un directeur général³, mais aussi d'une réponse ministérielle⁴. Il semble qu'une disposition administrative incriminée soit considérée comme réglementaire par le juge dès qu'elle introduit un élément nouveau dans l'ordonnement juridique⁵. Une disposition interprétative, en conséquence, n'appartient pas à cette catégorie, mais force est de convenir que la liberté d'appréciation

1. CE 6.10.1971 ; Rec. 989.

2. CE 22.03.1978 ; Droit Fis. 1978, com. 945. Dans le même sens : CE 18.03.1960, Rec. 300.

3. CE 12. 11. 1958 ; req. n° 41422, pour une circulaire du directeur général des douanes. Pour une circulaire ordinaire, cf. CE 28. 02. 1973 ; Droit Fis. 1973, com. 645.

4. CE 23.12.1954 ; Rec. 697. CE 24.03.1956 ; Rec. 144.

5. CE 17.10.1973 ; Droit Fis. 1974, com. 650, concl. MANDELKERN.

du juge est importante, car toute démarche interprétative débouche sur une construction juridique dont tous les éléments ne se trouvaient pas contenus avec évidence dans la norme interprétée. Le verdict du juge est néanmoins incontestable, tant pour les contribuables que pour l'Administration, et cette dernière doit s'incliner devant une décision juridictionnelle qui contrarie sa propre interprétation.

B — L'interprétation administrative n'ayant pas d'existence juridique aux yeux du juge, son auteur est tenu de l'adapter à l'évolution de la jurisprudence. L'interprétation d'origine juridictionnelle prévaut sur l'interprétation administrative, par conséquent cette dernière doit s'aligner sur la première (1). Cet alignement, d'une disposition non juridique sur une solution juridique, doit être opérée promptement, avant toute injonction génératrice de sanctions (2).

1. — Lorsque le juge fiscal rend une décision contraire à l'argumentation de l'Administration, cette contrariété ne porte pas nécessairement sur un point de droit, mais peut souvent concerner l'appréciation des faits de l'espèce. Dans une telle hypothèse, l'Administration est tenue d'exécuter la décision de justice, mais ne se sent pas pour autant obligée de modifier sa doctrine, puisque le juge ne s'est pas prononcé sur l'interprétation du texte fiscal en cause¹.

L'Administration fiscale développe des efforts importants pour intégrer les décisions du juge dans son propre appareil interprétatif, ou tout au moins pour minimiser les conséquences d'une jurisprudence dissidente. Une telle démarche effectuée à l'égard des agents et des contribuables, ne peut cependant masquer l'ampleur de certaines divergences, qui ne peuvent être comblées par une dissimulation de la jurisprudence, et contraignent donc l'Administration à adapter sa doctrine. De telles modifications sont rarement drastiques, mais concernent le plus souvent un aspect ponctuel du régime fiscal. Ainsi, le juge fiscal considère que les véhicules dépourvus d'aménagement permettant d'y installer, sans transformation, des sièges pour le transport des personnes, doivent être soumis au taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée, et non au taux majoré, malgré la présence de glaces latérales à l'arrière². En matière d'imposition des bénéfices, le Conseil d'Etat estime dorénavant — et contraint donc l'Administration à l'imiter — qu'une entreprise peut constater la dépréciation de ses stocks par voie de décote directe, sans être tenue de constituer une provision³. De même, l'imposition à la TVA des loyers des immeubles faisant partie du stock d'un marchand de biens était souhaitée par l'Administration, mais le juge fiscal s'est refusé à en admettre le principe.⁴

1. Par exemple, CE 20.10.1976, req. 95.340 ; CE 16.02.1977, req. 94 738.

2. CE 24.03.1976 ; Droit Fis. 1976, n°15, com. 548. Il a été également jugé que de tels véhicules ouvrent droit à déduction de la taxe ayant grevé leur acquisition : CE 11. 02. 1976, req. 99 884.

3. CE 23.02.1977, req. 98 252.

4. CE 9.11.1977, req. 99 721.

L'Administration fiscale manifeste une certaine prudence lorsqu'elle avance une interprétation quelque peu audacieuse, susceptible d'être vivement contestée par les contribuables. Dans ce cas, les dispositions administratives reflètent ce sentiment d'incertitude, en précisant que l'opinion ainsi émise est communiquée «sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux», ou qu'«il ne lui appartient pas de se substituer au juge fiscal».

Pour calquer la doctrine administrative sur la jurisprudence, l'Administration procède à la rectification du contenu du bulletin officiel et, éventuellement, des autres véhicules concernés. La nouvelle information parvient donc à ses destinataires par le même canal que l'information primitive :

«Par plusieurs décisions récentes, le Conseil d'Etat a modifié les règles suivies jusqu'à présent pour l'application de ces dispositions [la procédure d'étalement des revenus exceptionnels ou différés pour l'imposition à l'impôt sur le revenu]... La présente instruction a pour objet d'exposer les conséquences de ces décisions. Elle apporte, en outre, certaines précisions...».

L'attitude du juge paraît nettement fixée lorsqu'elle s'est manifestée au moins à deux reprises de façon convergente. Dans ce cas, l'Administration reconnaît la nécessité d'apporter une modification à sa propre interprétation, et n'hésite pas à s'incliner, surtout si les implications de la jurisprudence ne sont pas catastrophiques pour les finances publiques. Par exemple, la DGI entérine la position du juge, qui admet l'imputabilité, sur l'impôt dû par l'entreprise, du prélèvement libératoire effectué sur les produits de placement à revenu fixe pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable¹. Dans son commentaire de jurisprudence relatif au second arrêt, l'Administration précise que

«Cette jurisprudence rend caduque la doctrine administrative qui prévoyait que, dans les cas semblables à celui de l'espèce jugée, le prélèvement n'était pas imputable sur l'impôt dû par le bénéficiaire...».²

Lorsque la question posée au juge est plus lourde d'implications, l'Administration fiscale ne s'incline pas aisément. Sur ce terrain, il semble que son attitude se soit modifiée au fil des ans, dans le sens d'un plus grand respect de la décision juridictionnelle. Les exemples anciens sont en effet nombreux, où une régie choisit de combattre un jugement désavantageux pour elle en décidant de l'ignorer purement et simplement, et de continuer à appliquer le droit selon sa propre interprétation. Ainsi, en matière d'enregistrement, l'interprétation contenue dans une instruction administrative³ est condamnée par une décision de la Cour de cassation, du 14 janvier 1930⁴. Soucieuse de conserver l'essentiel de l'interprétation incriminée, la régie de l'enregistrement publie

1. Deux arrêts du 22.07.1977 : req. 3938, Droit Fis. 1977, com. 1971 ; req. 3999, BODGI 5 I 2 - 78 du 15. 02. 1978.

2. Droit Fis. 1978, 2e partie, ID 5662.

3. Instr. n°3755, §21 ; RE 1923, n°7707.

4. N°4075, §18 ; RE 1930, n°9229 ; DH 1930.147.

une nouvelle instruction, à peine édulcorée¹, que la Cour de cassation condamne à nouveau, le 18 mai 1936². Parfois, la coïncidence initiale entre Administration et juge est rompue par l'un des deux partenaires, mais le dialogue entre eux se termine toujours à l'avantage du juge, à la condition qu'il demeure un dialogue, sans recours à un troisième partenaire³. La convergence notée par M. LEROUGE à propos de certaines imputations sur le montant de l'assurance-vie⁴ concernait l'Administration et la Cour de Nancy (dans une décision du 29 mai 1891). Toutes deux reconnaissent la possibilité d'imputation, or une solution administrative du 13 août 1903 vient rompre cette unanimité en subordonnant l'imputation à certaines conditions. Sans que le juge se soit entretemps prononcé, une nouvelle solution, du 19 novembre 1920, marque un retour à la conception primitive. Mais dans un arrêt du 28 février 1927⁵ la Cour de cassation se prononce en faveur de la solution imaginée par l'Administration en 1903.

L'Administration fiscale contemporaine semble plus respectueuse des décisions du juge et accepte plus facilement de s'y soumettre, tout au moins lorsque les conséquences d'une telle soumission ne lui paraissent pas exorbitantes pour la situation du Trésor. L'assujettissement éventuel des éleveurs à la TVA, et les controverses qu'il a soulevées, illustrent l'attitude nouvelle de l'Administration fiscale. La jurisprudence commerciale considère comme civile l'activité d'élevage traditionnelle, puisque les animaux naissent dans l'exploitation et sont nourris de ses produits. En revanche, l'éleveur qui achète l'herbage nécessaire est un commerçant⁶. Le juge fiscal s'est révélé hésitant en face de cette question, et a rendu en peu de temps quelques décisions parfaitement contradictoires :

«l'élevage de petits animaux de laboratoire constituait une activité de caractère agricole... bien que le requérant achète à l'extérieur une part importante des aliments qu'il emploie».⁷

Mais l'élevage de bovins et porcins est commercial car il est réalisé pour l'essentiel avec des produits achetés⁸. De telles palinodies ont amené l'Administration fiscale à provoquer une nouvelle décision, dont elle avait par avance affirmé qu'elle ferait siennes les conclusions⁹. Le Conseil d'Etat rend ladite décision le 6 février 1970 :

«L'élevage des porcs constitue en lui-même une activité de caractère agricole dont la nature n'est pas modifiée lorsque l'alimentation de ces animaux

1. Instr. n°4075, §18.

2. S. 1936.1.384 ; DH 1936, p. 396 ; RE 1937, n°10769, rapport PILON.

3. Cf. infra, p. 96.

4. *L'interprétation administrative des lois fiscales* ; RSLF 1940 - 46, p. 36.

5. Cass. civ. 28.02.1927 ; RE 1928, n°8724.

6. Cass. com. 6.12.1965 ; RTDC 1966, 647. Cass. com. 23.05.1966 ; RTDC 1966, 999.

7. CE 1.07.1966 ; Droit Fis. 1966, com. 937.

8. CE 3.05.1968 ; Rec. 280.

9. Réponse PRIVAT, J.O. déb. AN 15.02.1969.

ne provient pas à titre principal d'une exploitation agricole appartenant au propriétaire de cet élevage».¹

2. — Cette attitude coopérative de l'Administration résulte du climat différent dans lequel évoluent les relations entre juge fiscal et fisc. Chacun s'accordant à reconnaître l'importance de la mission de l'autre, une certaine collaboration est devenue possible, qui contraste avec l'époque où les relations étaient si médiocres qu'aucune relation autre que contentieuse n'était entretenue. Pour contenir les errements interprétatifs de l'Administration, et l'obliger au respect de l'interprétation juridictionnelle, le juge s'est parfois reconnu compétent en matière de responsabilité du fait de l'interprétation. Dans deux espèces au moins, le juge apprécie l'importance des dommages résultant de renseignements erronés, donnés par la régie des contributions indirectes ou celle des douanes, et relatifs à un point de droit.²

Actuellement, la collaboration entre juge et Administration emprunte deux formes, réunions d'information mutuelle et accélération du règlement des questions de principe. Dans ce dernier cas, le service du contentieux de l'Administration fiscale compétente avertit le juge du caractère fondamental présenté par une espèce. Dès lors, le juge rend sa décision plus rapidement et la netteté de celle-ci a le mérite de rendre vaines certaines actions contentieuses déjà engagées. Il va de soi que les relations entretenues entre les deux institutions sont fondées sur un souci d'efficacité, qui ne dissimule pas le caractère hiérarchique de ces rapports. Le juge est souverain, et son pouvoir d'appréciation ne ressort pas diminué de cette opération. L'interprétation administrative des textes fiscaux ne possède pas pour lui d'existence juridique, mais il manifeste la volonté d'en contrôler la légalité, dès lors que son contenu est réglementaire.

§ 2—La volonté de contrôler la légalité de l'interprétation à contenu réglementaire.

A l'égard de certaines dispositions interprétatives, les juridictions judiciaires et administratives statuant en matière fiscale adoptent une position divergente. Alors que les premières refusent, en toutes circonstances, de reconnaître la moindre valeur juridique à l'interprétation de l'Administration, le juge fiscal relevant de l'ordre administratif adopte une attitude plus nuancée. Confronté à certaines de ces dispositions, il estime que leur apparence dissimule une réalité d'une nature différente. Il considère le texte sous son aspect matériel, au détriment du critère organique (A), mais le contrôle ainsi exercé est limité (B).

1. Rec. 96. La loi du 29 décembre 1978 n'a pas modifié ce régime.

2. CE 19.03.1930 ; Rec. 319.
CE 21.06.1935 ; Rec. 705.

A — Le choix du critère matériel.

L'abandon du critère organique étonne quelque peu (1), mais la démarche suivie par le juge n'est pas suffisamment claire pour permettre de savoir avec précision où passe la frontière entre interprétation et réglementation (2).

1. — Dans un système de droit écrit, fondé sur la hiérarchie parallèle des normes et des organes, la reconnaissance du caractère réglementaire d'une disposition administrative bouleverse les critères traditionnels d'analyse juridique. Au demeurant, cette approche originale est le fait des juridictions administratives, ce qui étonne moins, et elle est pratiquée également en droit administratif.

La signification du choix du critère matériel est simple à énoncer : une disposition administrative, présentée comme une mesure d'interprétation de la loi, doit être regardée comme réglementaire si son contenu ajoute manifestement à la norme commentée. La disposition administrative est réglementaire dans la mesure où son champ d'application dépasse le cadre du service, et où, par conséquent, elle fait grief à un particulier, en créant des obligations de nature juridique. Le phénomène est ancien et complexe, mais les conclusions du commissaire du gouvernement TRICOT sur l'arrêt «*Institution Notre Dame du Kreisker*», du 29 janvier 1954, ont apporté une clarification salutaire¹.

L'attitude du Conseil d'Etat n'est pas différente à l'égard des circulaires fiscales. Les dispositions qui n'introduisent aucun élément nouveau dans le régime fiscal sont intégralement interprétatives :

«*en se prononçant, par une lettre..., sur l'imposition à la surtaxe progressive de certaines indemnités, le secrétaire d'Etat au budget s'est borné à donner une interprétation de la loi fiscale ; qu'ainsi ladite lettre et la note n°690/S.B.O., en tant qu'elle a fait part de cette interprétation aux ordonnateurs et leur a donné des instructions concernant les déclarations à faire aux services des contributions directes, ne présentent pas un caractère réglementaire...*»²

Le grief n'existe pas lorsque la disposition administrative incriminée se contente de reprendre les termes de la norme, en y adjoignant simplement quelques explications complémentaires³.

Cependant, les circulaires fiscales posent un problème qui, sans être totalement spécifique, prend un relief particulier dans cette branche du droit. En effet, le juge examine sans difficulté le caractère réglementaire d'une disposition administrative, en considérant son contenu, et en remarquant que son auteur n'est autre qu'une autorité réglementaire, c'est-à-dire le ministre,

1. Rec. 64 ; RPDA 1954. 50, avec les conclusions ; AJDA 1954. II bis, 5, chr. GAZIER et LONG ; GAJA n°90, p. 411.

2. CE. 18.03.1960 ; Rec. 300.

3. CE 7.02.1958 ; AJDA 1958, p. 116.

CE 11.03.1970 ; Droit Fis. 1971, com. 692, concl. SCHMELTZ

CE 17.10.1973 ; Droit Fis. 1974, com. 650, concl. MANDELKERN.

auquel la jurisprudence «JAMART» a reconnu un pouvoir d'organisation¹. Or, en droit fiscal, les circulaires et autres dispositions administratives n'émanent qu'exceptionnellement du ministre, mais sont le plus souvent l'œuvre des services spécialisés de chacune des directions générales, et publiées sous la responsabilité du supérieur hiérarchique. Sans s'être prononcé expressément sur ce point en matière fiscale, il semble que le Conseil d'Etat considère qu'il appartient «... à tout chef de service, de prendre les mesures nécessaires au bon fonctionnement de l'administration placée sous leur autorité...»² Cette compétence ne pouvant «s'exercer que dans la mesure où les nécessités du service l'exigent, et envers les seules personnes qui se trouvent en relation avec le service, soit qu'elles y collaborent, soit qu'elles l'utilisent.»³ Une compétence réglementaire est donc implicitement reconnue à l'Administration fiscale, même si, matériellement, son domaine paraît étroit. En revanche, le juge ne trace pas nettement la frontière entre disposition réellement interprétative et disposition réglementaire.

2. — L'analyse faite par M. TRICOT convient encore, 20 ans après : Si le juge

«refuse le caractère réglementaire à toute circulaire, il réduit les garanties des administrés... Mais s'il décide trop souvent qu'il y a règlement, il consacre et renforce ce qui pouvait n'être encore que l'énoncé d'une tendance...».

Sur le second point, son affirmation était prémonitoire, dans la mesure où la pratique suivie par l'Administration a largement confirmé ses craintes. Selon ses propres termes, «la tendance des administrations contemporaines est à promouvoir la circulaire dans la hiérarchie des actes administratifs... on assiste ainsi à un recul de la règle de droit vers le précaire et le confidentiel». En se fondant sur une analyse de la jurisprudence, M. TRICOT considérait notamment comme réglementaires les dispositions administratives qui subordonnent les droits des administrés à des sujétions⁴, ou ajoutent une règle, non prévue par une norme antérieure⁵.

De même, en droit fiscal, la distinction entre circulaire proprement interprétative, et d'autre part, circulaire faussement interprétative mais vraiment réglementaire, repose donc sur le contenu du texte. S'il ne contient qu'une explication de la norme, il doit être qualifié d'interprétatif, s'il contient une décision il a valeur réglementaire. Dans ce dernier cas, en droit fiscal, la circulaire réglementaire a toutes les chances d'être illégale, étant donné le rôle prédominant conféré à la loi. Elle ne sera considérée comme légale qu'à la condition d'apparaître comme une mesure d'application, dans le strict respect des dispositions de la loi.

1. 7.02. 1936, Rec. 172 ; S. 1937.3.113, note RIVERO ; GAJA, n°57, p. 235.

2. Arrêt JAMART précité.

3. Concl. M. BERNARD sur CE 6.10.1961 ; RDP 1961, 1279.

4. CE 1.04.1949 ; Rec. 161 ; D. 1949, 531, Concl. GAZIER, note ROLLAND.

5. CE 6. 11. 1953 ; Rec. 478.

Ces critères apparaissent passablement incertains. Concrètement, une disposition interprétative est qualifiée de réglementaire si elle apporte des modifications «importantes» ou «substantielles» aux textes en vigueur¹. Les termes employés par le Conseil d'Etat sont suffisamment imprécis pour empêcher une systématisation rigoureuse. L'incertitude réside dans la détermination du seuil à partir duquel la disposition administrative cesse d'être interprétative pour devenir normative. La création de règles nouvelles n'apparaît pas toujours avec évidence dans la circulaire, notamment parce que l'Administration s'efforce d'en dissimuler la véritable nature derrière une façade interprétative². D'ailleurs, et au-delà de cette indétermination, la détection du caractère réglementaire effectuée par le juge ne joue que dans des hypothèses limitées.

B — Les restrictions au contrôle juridictionnel.

En effet, le Conseil d'Etat ne prend en compte le caractère réglementaire d'une disposition administrative que dans le cadre d'une procédure de recours pour excès de pouvoir (1), mais il s'y refuse dans le cadre du plein contentieux (2).

1. — Le Conseil d'Etat, statuant en tant que juge de l'excès de pouvoir, admet le caractère réglementaire d'une disposition présentée par l'Administration comme interprétative, et la sanctionne éventuellement.

Ainsi, dans une décision du 29 mai 1964³, la Haute Assemblée note que la circulaire du 20 octobre 1959, et les notes subséquentes, relatives à l'aménagement de la contribution foncière des propriétés non bâties, présentent un caractère réglementaire :

«qu'ainsi, en prenant ces textes, le ministre des finances ne s'est pas borné à faire connaître aux fonctionnaires placés sous son autorité l'interprétation qu'il convenait de donner, selon lui, à des règles d'évaluation des propriétés non bâties mentionnées à l'art. 1402 du CGI et contenues dans l'instruction du 31 décembre 1908 ou à commenter lesdites règles, mais a édicté des prescriptions nouvelles de caractère réglementaire ; que le recours pour excès de pouvoir dirigé contre la circulaire du 20 octobre 1959 et les notes des 6 mars et 29 août 1961 est, dès lors, recevable ;»

Une demande d'annulation d'une disposition administrative est donc admissible, ce qui confirme la mise à l'écart du critère formel. Elle est également susceptible d'être annulée. Dans la présente affaire, le juge a d'ailleurs annulé les trois textes administratifs, puisqu'ils modifiaient les règles d'établissement des tarifs d'un impôt, et partant, s'immisçaient dans un domaine réservé à la compétence législative. Une fois que le juge a déclaré recevable le recours, l'annulation pour violation de la loi et incompétence est fréquente⁴.

1. Par exemple, l'arrêt du 29.05.1964, précité ; Rec. 304.

2. Cf. notamment, en ce sens, CE 20.03.1970 ; Droit Fis. 1971 ; n°19, com. 692, concl. SCHMELTZ.

3. Rec. 304, Droit Fis. 1964, n° 29, dernière page, conclusions BERTRAND.

4. Cf., par exemple, l'arrêt du 25.01.1967 ; BD 1967, p. 195, obs. M.P.

Comme le note le commissaire du gouvernement BERTRAND dans l'affaire de 1964 :

«En cette matière fiscale, votre jurisprudence, tout comme les avis de vos formations administratives, donnent en effet à la compétence exclusive du législateur un contenu particulièrement extensif».

L'admission du caractère réglementaire par le juge sert essentiellement à protéger le domaine du législateur contre les empiètements de l'Administration, et par la même occasion, apporte une protection accrue au contribuable.

2. — Le Conseil d'Etat ne souhaite cependant pas consacrer de façon trop formelle cette pratique de l'Administration. Aussi, dans le domaine essentiel du contentieux fiscal que constitue le plein-contentieux, le juge se refuse à prendre en compte le caractère réglementaire d'une circulaire pour accéder à la demande du contribuable requérant. Ce dernier doit donc fonder sa requête sur la mesure individuelle prise à son égard en application de ladite circulaire :

«Considérant que l'acte attaqué est une instruction d'ordre intérieur, par laquelle le ministre des finances a indiqué à ses services l'interprétation que, selon lui, il convenait de donner... ; qu'elle ne constitue pas une décision faisant grief aux sociétés requérantes, qui pourront discuter cette interprétation à propos des redevances auxquelles elles seront individuellement assujetties...».¹

La position du Conseil d'Etat se révèle finalement ambiguë vis-à-vis des pratiques administratives à caractère réglementaire. Soucieux à la fois, d'éviter leurs conséquences dommageables et de ne pas leur accorder une importance trop grande, il n'atteint vraiment aucun de ces deux objectifs, en raison de leur caractère contradictoire. Une évolution pourrait survenir, à l'image de celle intervenue en droit administratif avec la reconnaissance, par la Haute Assemblée, du rôle éminent joué par la directive². La notion ne semble pas avoir trouvé encore son épanouissement en droit fiscal.

Au total, le contrôle juridictionnel se révèle inadapté pour censurer l'interprétation administrative, que son contenu soit réellement interprétatif ou bien réglementaire. L'attitude du juge traduit un certain malaise, face à la multiplication de véhicules informels qui ne trouvent pas de place satisfaisante dans la hiérarchie traditionnelle des normes. Dès lors, force est de mettre l'accent sur la portée limitée de cette démarche juridictionnelle.

1. CE 27.11.1935 ; Rec. 1109. A contrario ; CE 7.11.1963 ; Rec. 863.

2. CE 11.12.1970 ; Rec. 750, concl. BERTRAND. Sur cette question, cf. l'article de M. BOULOUIS, in Mél. EISENMANN, pp. 191 à 203.

SECTION 2

LA PORTEE LIMITEE DE LA DEMARCHE JURIDICTIONNELLE

La mission interprétative de l'Administration fiscale n'est que faiblement bridée par le contrôle juridictionnel qui s'applique à son exercice. L'attitude adoptée par le juge à l'égard de l'interprétation administrative se traduit par une censure mesurée de celle-ci (§ 1), d'autant qu'un certain nombre d'obstacles sont dressés, qui réduisent singulièrement l'efficacité de cette censure juridictionnelle (§ 2).

§ 1 — *Une censure mesurée.*

Le juge fiscal ne représente pas une menace extrêmement sérieuse pour la pérennité de l'interprétation administrative, pour deux raisons distinctes. D'une part, l'intervention du juge est occasionnelle et tardive (A) ; d'autre part, certains points de convergence existent entre le juge et l'Administration (B).

A — Le caractère occasionnel et tardif de l'intervention juridictionnelle.

Alors que l'interprétation administrative se caractérise par son omniprésence, sa rapidité de parution et l'ampleur de sa diffusion, l'interprétation du juge fiscal s'impose difficilement, dans la mesure où son auteur n'est que partiellement maître de sa portée (1) et de son opportunité (2).

1. — L'intervention du juge, dans le contexte qui préside à l'application de la norme, ne présente pas un caractère systématique. En effet, le juge n'est saisi qu'en cas de différend entre le contribuable et l'Administration, lorsque se pose un problème d'interprétation du droit fiscal. Mais l'engorgement de son rôle a conduit le législateur à faire précéder sa saisine d'une phase contentieuse préalable, devant le directeur des services fiscaux. Il en résulte que, même dans l'hypothèse d'un contentieux, le juge n'examine qu'une faible proportion des litiges car beaucoup d'entre eux sont résolus au cours de l'étape préliminaire. Concrètement, 1 % des réclamations contentieuses présentées au directeur débouchent sur un litige porté devant le juge fiscal. Au fil des années, le nombre des instances juridictionnelles tend à se stabiliser, voire même à diminuer, selon l'impôt. (Les tribunaux administratifs jugent environ 6 000 affaires fiscales chaque année, et le Conseil d'Etat 600. Les juridictions judiciaires de première instance en jugent 1 500, et la Cour de cassation, une soixantaine. Ces chiffres sont sujets à fluctuation.)

Le pouvoir de persuasion des directeurs joue un rôle important dans ce faible succès, et l'on peut ajouter comme élément dissuasif les compétences en matière de transaction, qui permettent au fisc de court-circuiter les efforts du juge pour dire le droit, en proposant au requérant un arrangement. Il faut cependant noter que la loi du 29 décembre 1977, portant octroi de garanties aux contribuables, apporte quelques limitations à ce pouvoir incontrôlé de la DGI et de la DGD.

Indépendamment de cet effort dissuasif de l'Administration, il est un autre facteur qui limite considérablement les possibilités d'intervention du juge pour faire prévaloir son interprétation. Il s'agit du comportement même du contribuable. Comme le note M. GAMBIER,

«La plupart des contribuables — et ceci est bien compréhensible — n'ont aucune attirance pour le contentieux. Par suite, il n'est pas rare, surtout avec le souci de sécurité prévisionnelle qui anime les dirigeants des entreprises modernes, que des contribuables décident d'appliquer une solution administrative plus rigoureuse que la règle qui leur paraît devoir découler des termes de la loi».¹

Cette attitude fataliste se fonde sur une prise de conscience de l'omnipotence de l'Administration fiscale, face au citoyen mais également face au juge, eu égard aux moyens limités dont dispose celui-ci pour faire prévaloir sa solution. Ce désintérêt du contribuable ne fait qu'aggraver le déséquilibre entre les deux institutions. De surcroît, il faut ajouter que le juge ne statue jamais que sur les prétentions des parties en litige ; en dehors des arguments d'ordre public qu'il doit lui-même évoquer, sa compétence ne lui permet pas de statuer *ultra petita*, et encore moins de rendre un arrêt de règlement, qui aurait le mérite de faire connaître l'interprétation du texte qu'il entend faire prévaloir. La «passivité des redevables»² et le statut du juge limitent l'étendue de son contrôle de l'interprétation administrative.

2. — L'interprétation juridictionnelle souffre d'intervenir avec retard, c'est-à-dire longtemps après l'édition de la norme, mais aussi après la parution des circulaires d'application. Le délai qui s'écoule, entre le dépôt du recours et le prononcé du jugement, est long d'environ trois ans devant un tribunal administratif, et de deux ans devant le Conseil d'Etat. Cette durée est susceptible de varier, si le concours d'un avocat est sollicité, ou si une expertise est ordonnée. La situation est préoccupante pour les tribunaux administratifs, dont le rôle compte quelque 15 000 affaires, soit deux années et demi de jugements. Or, les finalités conjoncturelles imparties au droit fiscal, et sa technicité intrinsèque, obligent à modifier fréquemment ses dispositions. L'intervention tardive du juge donne à ses solutions un intérêt souvent rétrospectif, qui n'impose ni ne corrige, puisque la norme qui a fourni l'objet de la controverse n'est généralement plus en vigueur.

Lorsque le jugement contrarie sensiblement la position de l'Administration, celle-ci déploie parfois des efforts importants pour réduire les implications de cette décision. Les moyens employés sont variables. Le plus souvent, l'Administration ne communique le contenu de la décision aux agents que plusieurs mois après sa publication, en espérant vraisemblablement qu'un nouveau jugement, survenu entretemps, reviendra sur les conclusions posées par le précédent. Le délai ainsi écoulé peut atteindre un an, même si l'arrêt est

1. *Les impôts en France* ; éd. 1979, §1905, p. 467.

2. L'expression est de M. LEROUGE, *L'interprétation administrative des lois fiscales*, RSLF 1940 - 46, p. 44.

l'œuvre d'une formation solennelle de la juridiction, les 3 sous-sections fiscales réunies du Conseil d'Etat, par exemple¹.

Ou bien, l'Administration publie la décision et en assure la diffusion, mais en précisant aux agents que ce jugement présente les caractères d'une décision isolée :

«L'attention du service est appelée sur le fait que la décision analysée ci-dessus en tant qu'elle infirme la doctrine administrative doit, jusqu'à nouvel ordre, être considérée comme une décision d'espèce motivée par les circonstances particulières de l'affaire... ».²

Le juge est dépourvu de moyens pour imposer sa décision et en faire assurer l'exécution. Il faut d'ailleurs remarquer que cet antagonisme latent n'empêche pas juge et Administration de tomber d'accord sur certains points du régime fiscal.

B - Les points de convergence entre juge et Administration.

Il faut souligner la collaboration qui s'établit nécessairement entre l'autorité qui applique un texte et celle qui assure le respect de ses dispositions, toutes deux interprètes forcés de ce même texte. Des convergences en résultent, qui débouchent sur une vision identique de certains concepts (1), mais aboutissent surtout, pour le juge, à prendre en compte le point de vue de l'Administration, voire même à l'épouser (2).

1. — Le nombre relativement faible des instances contentieuses révèle la prise de conscience, chez le contribuable, d'une réalité : juge et Administration fiscale donnent la même signification, le même contenu et les mêmes implications à l'essentiel du système fiscal. Cette similitude dans la démarche ne constitue pas un phénomène étonnant en soi, mais elle résulte largement d'un travail de persuasion, mené, soit par le juge, soit par l'Administration, sur le partenaire. Tantôt l'Administration entérine l'attitude du juge, tantôt le juge fait siennes les conclusions de l'Administration.

Malgré le retard qui caractérise la survenance d'une décision juridictionnelle, pour résoudre un problème déterminé, la solution présentée par le juge peut régler une question sur laquelle l'Administration n'avait pas pris position, de façon officielle tout au moins. Ainsi, dans un arrêt du 21 mai 1976³, le Conseil d'Etat a jugé qu'un vérificateur ne peut emporter des documents comptables à son bureau, qu'avec l'accord du contribuable, et à la condition que ce dernier ne soit pas privé de la possibilité d'un débat oral et contradictoire.

De même, un arrêt du 16 février 1977⁴ a décidé que, lorsque l'Administration demande à une société de lui faire connaître les bénéficiaires des

1. Cf. CE 25. 10. 1972, rapporté au BODGI 4 E - 1. 74. CE 7. 11. 1975 ; BODGI 13 L - 19. 76.

2. Commentaire administratif de la DGI sous CE 23. 02. 1972 ; BODGI 8 C - 8 - 74.

3. Req. n° 94. 052.

4. Req. n° 93. 412.

sommes regardées comme distribuées, il lui appartient d'indiquer dans sa demande les conséquences qui résulteraient, pour la société, du défaut de réponse.

Plus fréquemment, le contenu du jugement ne correspond pas exactement à l'interprétation existante de l'Administration, mais celle-ci entérine la position du juge. Par exemple, un arrêt du Conseil d'Etat, en 1975¹, a quelque peu bouleversé la doctrine administrative relative aux intérêts versés lorsque l'Etat succombe dans une instance fiscale. L'interprétation administrative de l'article 1957. 1 du CGI, fondée sur l'article 4 du décret 61. 293 du 30 mars 1961², a fait l'objet d'une rectification, à l'initiative de l'Administration et sous l'impulsion indirecte du juge, avec l'adoption de l'article 5 de la loi 77-574, du 7 juin 1977.

Sans aller jusqu'à une intervention législative, les ralliements de ce type sont fort nombreux et aboutissent à une identité d'interprétation des normes fiscales. En matière d'impôts directs, le statut fiscal des sociétés étrangères exerçant une activité en France, le régime des provisions pour réparations, du report déficitaire, toutes questions ponctuelles, ont fait l'objet d'une interprétation juridictionnelle à laquelle l'Administration s'est ralliée. De la même façon, en matière de TVA, le juge a su imaginer, au fil de sa jurisprudence, une conception libérale de l'assujettissement des associations à but philanthropique, que l'Administration a adoptée³.

Selon une démarche de sens inverse, le juge entérine parfois l'interprétation développée au préalable par le fisc. Là aussi, les exemples sont nombreux et concernent différentes facettes du droit fiscal. Citons simplement, en matière de TVA, deux exemples. Le premier a trait à la commercialité, telle que la définissait l'art. 256 du CGI, dans sa rédaction en vigueur jusqu'en 1978. Le fisc a décidé d'imposer la location d'un immeuble — comme le fait le droit commercial — en raison d'une dénaturation de cette activité, réputée non imposable en droit fiscal. Elle peut être dénaturée par le contexte, ainsi lorsqu'elle représente un acte non détachable de l'activité commerciale. Cette solution est rappelée dans une réponse ministérielle à député⁴, et le juge la fait sienne quelques mois plus tard⁵. Selon un même processus, un arrêt du Conseil d'Etat, en date du 22 mars 1974,⁶ a entériné une interprétation bienveillante de l'Administration, qui permet la déduction de la taxe afférente à un bien affecté à l'exploitation, même dans l'hypothèse où il sert accidentellement à un usage privé.

Cette acceptation, par le juge, de l'interprétation administrative, se transforme parfois en coopération à contenu inattendu. Un exemple, assez exceptionnel

1. CE 31. 10. 1975, req. n° 97 234.

2. Codifié sous l'article 400 de l'annexe II du CGI.

3. Sur cette évolution, cf. J.CI. GUINARD, *L'affaire imposable à la TVA* ; Paris 1974, pp. 57 à 64.

4. Réponse BOULLOCHE, JO déb. AN, 13. 01. 1973, p. 83.

5. CE 7. 11. 1973, req. n° 82 682.

6. Droit Fis. 1974, n° 44. com. 1345.

il est vrai, est fourni par l'interprétation des articles 271, 20°, et 1575-2-27° ancien du CGI, portant exonération des «travaux à façon exécutés pour le compte d'assujettis à la TVA. Dans deux décisions du 4 février 1963, la Haute Assemblée avait fait application de cette exonération à deux artisans¹. Le service de la législation critiquait ces arrêts, estimant qu'il ne pouvait exister de travaux à façon en matière de travaux immobiliers, et partant, que l'exonération était impossible. Faute de convaincre le Conseil d'Etat par cette argumentation, l'Administration s'est efforcée de démontrer l'illégalité de la rédaction de l'article 271-20°, datant de 1954. Dans un arrêt du 16 avril 1969² le juge a suivi ce raisonnement. A l'invitation du fisc, il n'a tenu compte que des textes de valeur législative antérieurs à la codification de 1954, pour décider que tout entrepreneur de travaux immobiliers qui n'a pas la qualité d'artisan est assujetti à la TVA, même s'il travaille comme sous-traitant ne fournissant aucune matière première, pour le compte d'un entrepreneur principal. Bien évidemment, le juge n'a pas poussé l'ironie jusqu'à reconnaître formellement l'illégalité du décret de 1954, dans la mesure où il statuait sur un recours du ministre. Cependant, cette hypothèse est révélatrice de la nature des relations nouées entre juge et fisc.

2. —Le juge fiscal possède une connaissance étendue de la pratique administrative en matière d'interprétation des textes fiscaux, et l'analyse qu'il en fait lui fournit une vision assez exhaustive des motivations qui conduisent le fisc à adopter, en face d'une disposition fiscale, une certaine interprétation, de préférence à une autre. Cette connaissance des réflexes de l'Administration facilite la compréhension de la démarche interprétative et de ses raisons. Le juge fiscal partage, au moins partiellement, certaines préoccupations de l'Administration, et entérine l'interprétation qui les reflète. Selon une formule fréquemment entendue dans le service du contentieux de la DGI, le juge fiscal se montre solidaire de l'Administration, mais non complice. Cette solidarité se manifeste par un appui donné à deux axes essentiels qui transparaissent dans l'interprétation administrative, et sont d'ailleurs complémentaires, le souci des deniers de l'Etat, et la lutte contre la fraude fiscale.

Ainsi que nous aurons l'occasion de l'analyser dans la deuxième partie, le juge considère le fisc comme détenteur de l'intérêt général, et partant, aussi digne de protection que les intérêts particuliers incarnés par les contribuables. Il est permis de penser que l'Administration cherche à promouvoir l'interprétation génératrice d'accroissement des recettes. Si la norme ainsi interprétée est imprécise, le juge ne verra aucune raison de ne pas entériner cette acception. En revanche, une norme favorable au contribuable fera, de sa part, l'objet d'un contrôle plus sourcilieux de la signification qu'a tirée l'Administration. Cependant, la position du juge est malaisée. En effet, le manichéisme qui préside aux autres contentieux, et singulièrement au contentieux administratif, n'a pas lieu d'être en droit fiscal. En effet, l'interprétation erronée que fait l'Administration débouche, au pire sur une rentrée supplémentaire de liquidités dans les

1. Req. 46 791 et 48- 540.

2. Req. n° 71 381.

caisses du Trésor, et ce, au détriment d'un contribuable. Mais il est impossible de montrer que cette interprétation erronée profite à des intérêts particuliers. Comme l'écrit M. RICCI,

«Par là se dessine toute la différence entre le contentieux fiscal et le contentieux administratif du détournement de pouvoir. Dans le contentieux administratif, il est possible, mais très difficile, de démontrer qu'un acte a été pris dans un but purement privé ou autre que l'intérêt général qu'il prétend satisfaire... En revanche en droit fiscal l'illégalité tirée d'un tel détournement est pratiquement impossible à articuler, sauf à se fonder sur un autre cas d'ouverture».¹

Dès lors, la démarche du juge oscille entre cette préoccupation fondamentale — ne pas troubler l'activité des pouvoirs publics par un biais d'ordre financier — et la protection des contribuables dans le respect de la légalité.

Ce dilemme est encore plus sensible lorsque l'interprétation administrative vise à combattre la fraude fiscale. Les motivations du fisc, là encore, consistent à défendre les deniers publics en assurant la rentrée des sommes éludées illégalement. Dans la mesure où cette lutte s'exerce contre des contribuables fraudeurs, nul doute que le juge appuie la démarche de l'Administration. Mais une interprétation administrative qui gauchit le sens d'un texte et viole la légalité pour prévenir une possibilité de fraude, risque de paraître, aux yeux de juge, comme inutilement incorrecte ; l'attitude du juge à son égard n'a que peu de chances d'être compréhensive, dans la mesure où les motivations du fisc sont malaisément perceptibles, et apparaissent outrancières face aux droits des contribuables. En pratique, le juge fiscal n'est saisi de la fraude que sous un angle répressif, cadre dans lequel il apporte sa collaboration, tandis que la détection ponctuelle n'est pas appréhendée par lui avec le même souci. Dans cette seconde hypothèse, les arguments invoqués par le contribuable, s'ils sont fondés juridiquement, lui paraissent supérieurs à la démarche interprétative déformante de l'Administration fiscale. La censure de l'interprétation administrative par le juge l'emporte dans ce cas sur le souci de collaboration. Elle n'en reste pas moins mesurée, d'autant que certains obstacles nuisent à son efficacité.

§ 2— *Les obstacles à l'efficacité de la censure juridictionnelle.*

Deux facteurs nuisent au bon contrôle, par le juge, de l'interprétation administrative des textes fiscaux. C'est, tout d'abord, l'impossibilité d'appréhender l'interprétation bienveillante du fisc (A), c'est aussi la menace qui pèse sur chaque jugement, d'une validation législative de l'interprétation administrative censurée (B).

1. *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, 1977, p. 94.

A — L'impossibilité, pour le juge, d'appréhender l'interprétation bienveillante de l'Administration.

Le refus du juge de prendre en considération l'interprétation administrative pour trancher les litiges a deux conséquences différentes. Si cette interprétation est plus rigoureuse que ne le permet la norme interprétée, le contribuable obtiendra gain de cause auprès du juge en fondant sa requête sur la violation de la norme. En revanche, une interprétation administrative plus libérale que ne le permet la norme soulève des difficultés considérables sur le plan juridique. Le juge refuse de la censurer, parce qu'elle n'a pas d'existence juridique à ses yeux, et que son approche est trop difficile et incertaine. Dès lors, l'Administration fiscale va développer cette catégorie de disposition dans une relative impunité, du fait de l'impossibilité de l'invoquer devant le juge (1), et de la faiblesse des moyens dont est doté celui-ci pour limiter cette pratique (2).

1. — Toute interprétation bienveillante d'un texte fiscal par l'Administration se traduit par une remise d'impôt, définitive ou provisoire. Or, l'article 1^{er} de chaque loi de finances prohibe formellement une telle démarche, qui est donc illégale. Les implications pratiques de cette illégalité sont doubles.

Tout d'abord, une interprétation bienveillante, désignant nommément un contribuable, ne peut pas être invoquée par celui-ci devant le juge, au cas où l'Administration décide de ne pas lui appliquer. Le juge est souverain dans son activité d'interprète, il a mission de faire respecter la loi, et non une conception d'origine administrative. Comme l'écrit le commissaire du gouvernement MERIC,

«Consentir à ne pas exiger les droits légalement définis serait créer, sans texte, une déduction ou une exemption. C'est cette attitude que condamne la règle maintes fois rappelée par la jurisprudence, notamment lorsqu'elle refuse de reconnaître au réclamant le droit de se prévaloir utilement devant le juge de l'impôt des circulaires administratives qui, en atténuant la portée de certaines dispositions législatives, instituent de véritables exonérations.»¹

Cette absence d'influence, d'une interprétation administrative bienveillante sur la décision du juge de l'impôt, fait l'objet d'une jurisprudence constante².

D'autre part, un contribuable ne peut pas invoquer devant le juge l'interprétation bienveillante dont a bénéficié un autre redevable, placé dans la même situation³. L'argumentation du juge ne varie pas, pourtant le requérant peut invoquer dans ce cas une violation du principe d'égalité devant les charges publiques, principe général du droit dont la violation permet «de vicier la légalité d'un texte réglementaire»⁴. Mais l'interprétation bienveillante ne cons-

1. Concl. sur CE 29.05.1957 ; req. n°27.046, Droit Fis. 1957.

2. L'arrêt fondamental date du 11.12.1950 ; Rec. 617. Cf. également CE 1.07.1952 ; Rec. 343. CE 21.06.1955, req. n°19.620.

3. CE 24.03.1922 ; RDP 1922, p. 247, concl. RIVET, note JEZE.

4. C. LASRY, *Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt* ; EDCE 1955, p. 64.

titue pas une disposition réglementaire pour le juge¹ ; son refus a pour conséquence de renforcer l'arbitraire de l'Administration et de consacrer la discrimination entre contribuables².

A la limite, d'ailleurs, le contrôle juridictionnel de cette forme d'interprétation est impossible pour une raison de recevabilité. En effet, lorsque le contribuable invoque l'illégalité d'une interprétation bienveillante qui ne lui est pas destinée, son recours peut être jugé irrecevable, dans la mesure où il n'a pas intérêt pour agir. La jurisprudence du Conseil d'Etat est particulièrement nette sur ce point, la qualité de contribuable de l'Etat ne donne pas un intérêt suffisant pour former un recours³ et en particulier, un contribuable n'est pas recevable à attaquer une décision accordant une exonération fiscale prétendument illégale à un autre contribuable⁴. Le refus d'accueillir une «action populaire» explique cette attitude du Conseil d'Etat, qui limite aux seuls contribuables communal et départemental le bénéfice de l'intérêt pour agir⁵. Le seul requérant qui puisse demander au juge de prononcer l'illégalité d'une interprétation bienveillante se trouve être son bénéficiaire. Son action est recevable dans la mesure où la disposition en cause le concerne étroitement, mais sur le fond ses possibles motivations paraîtraient bien malaisées à déterminer. D'ailleurs, une telle démarche est impossible à vérifier, car la pratique ne donne pas d'exemples, ce qui tend à prouver que le comportement du contribuable est plus logique qu'il n'y paraît quelquefois.

Cette attitude du juge, faite d'impossibilité et de refus d'appréhender, souffre quelques critiques. En effet, beaucoup de ces interprétations bienveillantes sont aujourd'hui publiées dans les bulletins officiels de l'Administration, et diffusées largement ; leur appréhension et leur analyse sont par conséquent aisées pour le juge. Or ce dernier semble encore les envisager comme un phénomène souterrain, d'une importance limitée. En 1955, CHRETIEN l'accusait de «fermer les yeux à la réalité et laisser sans solution le grave problème des tolérances fiscales dont le nombre ne cesse d'augmenter».⁶ Cependant, le développement même de ce phénomène ne le laisse pas sans réactions.

2. — Le juge fiscal s'est ému de l'impunité dont jouit l'Administration dans le domaine des tolérances accordées sous le couvert d'une interprétation bienveillante. L'usage immodéré qu'elle en fait a conduit le juge à protester. Déjà, en 1955, le commissaire du gouvernement LASRY écrit :

1. CE 23.11.1951 ; Rec. 547.

2. CE 13.04.1964 ; Rec. 218. CE 28.02.1968 (2 arrêts) req. n°69.635 et 64883. CE 10.04.1970 ; req. n°77911.

3. CE 13.02.1930 ; Rec. 176.

4. CE 4.12.1936 ; Rec. 1065.

5. En vertu, respectivement, des arrêts des 29 mars 1901 (Rec. 333) et 27 janvier 1911 (Rec. 105, concl. HELBRONNER).

6. RSLF 1955, p. 435.

«il [le juge fiscal] apprend chaque jour indirectement l'importance pratique d'un domaine qu'il doit juridiquement ignorer : le domaine des circulaires, de plus en plus nombreuses, par lesquelles la Direction générale des Impôts prescrit l'octroi d'exemptions ou de réductions non prévues par la législation en vigueur... le contribuable qui se voit refuser le bénéfice d'une circulaire bienveillante, mais illégale, ne peut utilement s'en plaindre devant la juridiction contentieuse. Il y a là une grave lacune dans le contrôle des administrations fiscales par le juge de l'impôt. Mais l'on ne voit guère comment la Haute Assemblée pourrait elle-même y remédier.»¹

La critique formulée par le juge n'a pas été entendue, puisque le développement de cette pratique n'a pas cessé. Au-delà de l'apparence formelle d'interprétation, le phénomène de la tolérance ne constitue pas, d'un point de vue matériel, une démarche interprétative. Il peut être analysé comme une mise à l'écart de la norme, afin de lui substituer une signification plus douce, mais illégale. Un exemple caricatural de cette politique est fourni par la doctrine relative au régime fiscal du salaire versé au conjoint². Le juge ayant posé une interprétation non discriminatoire de l'article 154 du CGI, l'Administration n'a pas cessé d'appliquer sa conception bienveillante mais discriminatoire de ce texte, et de surcroît a proclamé son désaccord avec le juge. Après l'arrêt du 18 décembre 1970³ :

«L'Administration avait toujours admis que les rémunérations allouées au conjoint salarié de l'exploitant marié sous un régime exclusif de communauté étaient intégralement déductibles... Pour les impositions de revenus de 1970 et des années ultérieures, elle n'entend pas remettre en cause les situations acquises».⁴

Après l'arrêt du 6 décembre 1972⁵, qui réaffirme l'interprétation de 1970, l'Administration pousse le cynisme jusqu'à écrire :

«l'Administration... n'envisage pas de se prévaloir des arrêts du Conseil d'Etat... pour modifier sa doctrine traditionnelle».⁶

Cet aveu d'illégalité, et la multiplication de ces pratiques, ont amené le Conseil d'Etat à prendre position publiquement et nettement. Dans son rapport de 1974, élaboré par la commission du rapport, la Haute Assemblée stigmatise la pratique des interprétations bienveillantes. Tout en reconnaissant l'utilité des instructions dans l'application de la norme, le Conseil d'Etat critique leur publication désordonnée et leur illégalité. Il considère en effet que l'Administration fiscale se dote d'un arsenal invincible, en faisant adopter par le parlement des dispositions législatives sévères, puis en accompagnant leur application d'instructions d'adoucissement, qui ne peuvent faire l'objet d'aucun recours, mais violent la légalité et l'égalité.

1. Article précité, p. 68.

2. Cf. *supra*, p. 71.

3. Rec. 785.

4. J.O. déb. A.N. 8.01.1972, p. 16. J.O. déb. Sénat 18.01.1972, p. 10.

5. JCP 1972. II. 11245, concl. MANDELKERN.

6. J.O. déb. A.N. 21.11.1973, p. 6190.

Comme remède à de tels errements, la Haute Assemblée propose l'édiction d'une procédure administrative non contentieuse qui lierait l'Administration dans sa confection des circulaires. De surcroît, l'application des lois et règlements ferait l'objet d'arrêtés du ministre, plutôt que de commentaires administratifs. Ces derniers, devenus ainsi moins nombreux, seraient soumis à l'examen de la commission du rapport, c'est-à-dire à une formation non contentieuse et selon une procédure souple. Enfin, tous les véhicules de l'interprétation administrative devraient faire l'objet d'une publication systématique au bulletin officiel, qui limiterait les discriminations.

Cet ensemble de suggestions formulées avec précision par le Conseil d'Etat n'a pas, jusqu'à maintenant, provoqué de réaction globale de la part de l'Administration. Il est prématuré de déterminer l'impact de ce texte, mais il semble cependant que les services de la DGI ne soient pas restés tout à fait insensibles aux critiques de la Haute Assemblée. Certes, leur comportement ne s'est pas brutalement modifié, mais il est permis de noter la plus grande circonspection qui régit certains de leurs actes. Ce plus grand respect de la légalité n'est encore qu'une impression, et nul ne peut en déterminer les raisons exactes. Néanmoins, l'interprétation de l'article 180, et la pratique qui en résulte, semblent devenir plus conformes à la volonté du législateur, tandis que le recours à la validation législative est moins utilisé.

B — La menace de validation législative.

L'Administration fiscale fait parfois intervenir le législateur pour arrêter une jurisprudence contraire à ses théories. Cette «modification interprétative de la loi»¹ donne du texte original la signification qu'entend faire prévaloir l'Administration. Elle prend la forme d'une nouvelle disposition législative, qui peut être déclarée interprétative de la première, ce qui lui donne une valeur rétroactive au jour de publication de la norme originelle. Selon M. LEROUGE, l'Administration fiscale ressemble étrangement au Traitant de MONTESQUIEU : «Il n'est pas législateur, mais il le force à donner des lois»². Le «coup de pouce» du législateur rectifie au profit de l'Administration une loi qui ne lui donne pas satisfaction, et partant réduit à néant le travail d'interprétation du juge³. Il s'agit là d'une pratique ancienne, mais très développée depuis 1945 (1), dont les justifications méritent d'être approfondies (2).

1. — La pratique des validations remonte au début du XIX^e siècle, puisque l'Administration introduit déjà un article 23 dans la loi de finances pour 1834, dont l'unique finalité est d'annihiler la portée d'un arrêt de la Cour de cassation, du 1^{er} mars 1825⁴, qui avait jugé qu'en l'absence de disposition explicite du législateur, les protêts dressés par les notaires ne devaient subir

1. Selon l'expression de M. GAMBIER, *op. cit.*, 1979, § 1906, p. 467.

2. Essai sur l'unification du contentieux fiscal ; RSLF 1938, p. 225.

3. L'expression est empruntée à E. BLANC, *Principes d'Enregistrement*, p. 70.

4. DP 1825. 1.178 ; S. 1825.1.371.

qu'un droit fixe de 1 franc, au lieu d'un droit de 2 francs pour les protêts dressés par huissier. Dorénavant, «les actes de protêt faits par les notaires doivent être enregistrés dans le même délai et assujettis au même droit d'enregistrement que ceux faits par les huissiers».

Le procédé paraît, à l'époque, exceptionnel, mais son utilisation devient non négligeable au début de ce siècle, pour consacrer une tolérance administrative¹, ou au contraire, pour annihiler l'argumentation d'un contribuable, reprise par le juge². D'exceptionnel, le procédé est devenu courant, et l'usage répété a entraîné des conséquences critiquables pour le juge. Comme le note M. SCHULTZ, l'attitude de l'Administration est devenue moins respectueuse des susceptibilités du juge :

«Autrefois l'Administration laissait passer un certain temps... Ensuite elle noyait cette intervention au milieu d'une foule d'autres dispositions, d'une part pour ne pas attirer inutilement l'attention du Parlement, et d'autre part pour ne pas heurter la susceptibilité du juge. Aujourd'hui, elle la présente au grand jour. A peine est-elle battue sur le terrain contentieux qu'elle s'adresse au législateur non seulement pour faire arrêter la jurisprudence qui lui est défavorable, mais pour la faire effacer, et la faire effacer "rétroactivement".»³

L'Administration tend effectivement à considérer que la censure juridictionnelle n'est qu'une péripétie, certes dommageable, mais qu'une intervention du législateur permet d'effacer.

D'ailleurs, cette pratique de la validation législative s'est considérablement développée depuis 1945. A l'origine de ce développement, il faut assurément placer les errements du gouvernement de Vichy, qui n'hésitait pas à légiférer pour effacer rétroactivement les conséquences de trois arrêts rendus le même jour par les Chambres réunies de la Cour de cassation et motivés en termes identiques⁴, et les abus du gouvernement provisoire, qui a usé de procédés semblables à ceux employés par son prédécesseur.⁵ Les exemples foisonnent au cours des trente dernières années, et sans essayer de les recenser tous, il faut évoquer les plus caractéristiques. Certaines validations concernent la fiscalité d'après-guerre, la plupart sont relatives à la fiscalité directe, la fiscalité immobilière et les impôts directs locaux, tandis que la TVA n'en a suscité qu'un très petit nombre.

La controverse relative à la taxe sur les locaux insuffisamment occupés, créée par l'article 18 de l'ordonnance du 11 octobre 1945, s'est close par

1. L'article 20 de la loi du 31 mars 1924 donne force législative à une circulaire de type, du 21 juin 1923, émanant de la régie des contributions indirectes.

2. L'article 88 de la loi du 31 mai 1933 contredit un arrêt de la Cour de cassation, du 29 février 1932 (Req. ; S 1932.I.289). Cf. également l'exemple cité par P. BERN, op. cit., p. 42 - 43.

3. *De l'emprise des administrations fiscales sur le pouvoir législatif et sur le pouvoir juridictionnel* ; 1955, p. 161.

4. L'article 3 de la loi du 9.11.1943 (J.O. 11.11.1943, p.2890) annule la portée de Cass. ch. réun. 7.04.1943 ; JCP 1943.II. 2333.

5. L'article 2 de l'ordonnance du 31 mars 1945 est venu modifier l'art. 7 de l'ancien code général des impôts directs, afin de contrer la signification libérale qu'en avait donné le Conseil d'Etat, dans une décision du 4.09.1944 (S 44.3.53).

l'intervention de la loi du 20 mars 1951, dont l'article 4, en prévoyant que ladite taxe peut être perçue « tant sur les locaux occupés que sur les locaux insuffisamment occupés », est venu briser l'interprétation libérale du juge, selon lequel les locaux inoccupés étaient exonérés¹. Autre exemple des difficultés rencontrées par l'interprétation de textes afférents à une période de mutations, le processus d'introduction des normes fiscales dans les 3 départements du Rhin et de la Moselle a dû être renforcé par une validation législative. Aux termes d'un décret du 27 avril 1920, ratifié par une loi du 3 mai 1921, seules les modifications de tarif apportées par des lois aux impôts français introduits en Alsace-Moselle, étaient applicables de plein-droit. Le juge fiscal faisait respecter ces dispositions claires², mais la pratique d'après 1944 n'a plus observé les prescriptions posées par la loi de 1921, et nombre d'impôts nouvellement créés se sont trouvés appliqués dans les 3 départements en l'absence de tout support juridique. Ici, l'Administration a prévenu l'éventualité d'un recours en ce sens devant le juge, et fait adopter un texte pour combler ce vide juridique. L'article 26 du décret-loi n°55 - 486 du 30 avril 1955 précise que le texte de 1920 est

« par voie interprétative remplacé par la disposition suivante : tous les textes législatifs ou réglementaires concernant la création ou la suppression d'impôts, droits ou taxes et en général toutes modifications de la législation fiscale en vigueur dans le reste du territoire, sont applicables de plein droit dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle... »

La validation législative est intervenue ici à titre de correction d'une pratique administrative, mais elle ne se situe pas contre la volonté d'un juge, qui en l'espèce n'était pas encore intervenue.

En matière de fiscalité directe, 4 validations essentielles sont intervenues à l'initiative de l'Administration. Deux d'entre elles ont trait aux provisions, la plus célèbre d'entre elles est relative aux provisions pour congés payés³. Instituée à l'origine par la loi du 20 juin 1936, la réglementation des congés payés a, par la suite, été profondément modifiée — dans le sens d'un élargissement — par plusieurs textes successifs⁴. Aux termes du code du travail⁵, l'indemnité pour congés payés est égale à une fraction de la rémunération totale perçue par les salariés au cours de l'année de référence, qui commence le 1^{er} juin et se termine le 31 mai de l'année civile suivante. Traditionnellement, doctrine administrative et juge fiscal s'accordaient à considérer cette indemnité comme une charge normale de l'exercice au cours duquel elle était effectivement versée par l'entreprise à son personnel salarié⁶. En conséquence,

1. CE 19.12.1947 ; Bull. CD 1948, p.8, concl. JACOMET.

2. Cf. Trib. civ. Mulhouse 10.06.1929 ; Rev. jur. d'Als. Lor. 1930, p. 41. CE 20.03.1931 ; S. 1931.3.65, concl. CHASSERAT.

3. L'autre concerne la déductibilité des provisions effectivement constatées dans les écritures de l'exercice. Une ordonnance du 31 mars 1945 est venue annihiler la jurisprudence posée par CE 4.09.1944 (S. 1944.3.53).

4. Cf. notamment chron. COZIAN in *Revue Française de Comptabilité* 1977, p. 255.

5. Livre II, art. 54 J.

6. Cf. notamment, CE 5.06.1957 ; Rec. 376.

aucune provision pour congés payés ne pouvait être constituée en franchise d'impôt au titre de l'exercice précédant le versement effectif des indemnités pour congés payés.

Par un arrêt du 29 mai 1970¹, le Conseil d'Etat est revenu sur sa jurisprudence antérieure, en considérant que les entreprises pouvaient constituer, en franchise d'impôt, à la clôture d'un exercice, des provisions destinées au paiement des congés que prendra leur personnel au cours de l'exercice suivant. Ce faisant, le juge s'alignait sur la théorie comptable, mais provoquait pour le Trésor public une perte évaluée à 1 milliard de francs. Cette raison financière a conduit l'Administration à faire légaliser rétroactivement la doctrine administrative, par l'article 25 de la loi du 29 juillet 1970, soit 5 semaines après la publication de l'arrêt².

Hormis la modification de l'article 1728 al. 1 du CGI, apportée par l'article 14 de la loi du 9 juillet 1970 pour combattre la jurisprudence, l'autre validation législative importante en matière d'impôts directs concerne le régime de l'article 168. Considérant qu'il s'agit d'une disposition d'exception, le Conseil d'Etat estime³ que sa mise en œuvre exige deux étapes, après estimation du train de vie global du contribuable, le fisc doit déterminer une éventuelle disproportion marquée entre ces éléments du train de vie et le revenu déclaré. Dans l'affirmative, l'Administration doit appliquer le barème aux seuls éléments du train de vie retenus par l'article 168. Un arrêt de 1974⁴ ayant exigé la prise en compte «de la profession et du milieu social du contribuable» pour apprécier la disproportion, le caractère mécanique du texte est fortement altéré. Obligée ainsi d'apporter la preuve du caractère raisonnable de l'estimation, l'Administration a fait adopter par le législateur une disposition qui prévoit que la disproportion marquée sera désormais établie par comparaison entre le revenu global déclaré et la base d'imposition forfaitaire résultant de l'application du barème⁵. Ainsi se trouve rétabli le caractère automatique du mécanisme de l'article 168, auquel l'Administration, qui en est l'inspiratrice, était très attachée. La brèche creusée par le juge au nom de la subjectivité se trouve comblée.

Dans le domaine de la fiscalité immobilière et des impôts locaux, trois validations sont intervenues pour des raisons purement techniques, afin d'éviter

1. Rec. 374.

2. Sur cette validation, cf. M. COZIAN, *Les tribulations de la provision pour congés payés* ; JCP 1970, éd. CI, II, 89138. DELMAS-MARSALET, concl. sur CE 25. 10. 1972 ; Droit Fis. 1973, n° 43, com. 1468. LATOURNERIE, concl. sur CE 23. 12. 1974 ; Droit Fis. 1974, n°52, com. 1602.

3. 5.01.1968 ; Droit Fis. 1968, n°40, concl. DUFOUR.

4. Ass. 12.07.1974 ; Droit Fis. 1974, com. 1520.

5. Article 69 de la loi du 21.12.1970 ; J.O. 1970, p. 11771.

des bouleversements dans le fonctionnement des services fiscaux¹, mais la quatrième affaire, relative aux baux ruraux à long terme, a soulevé davantage de protestations. L'article 793-2-3° du CGI exonère des droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois quarts de leur valeur, la première des transmissions des biens donnés à bail à long terme dans les conditions prévues aux articles 870-24 à 870-29 du code rural. L'interprétation normale de cette disposition aboutissait à exonérer de l'essentiel des droits de succession, la transmission d'un patrimoine dont le preneur était le fils unique du bailleur. Pour réduire cet avantage fiscal considérable, le gouvernement a inséré, dans le projet de loi de finances pour 1970, un amendement prévoyant que ces dispositions ne s'appliqueraient pas si le preneur était l'héritier légal. L'amendement gouvernemental ayant été repoussé par les parlementaires, l'Administration a élaboré une circulaire du 2 mars 1971, d'un contenu identique². Cette interprétation à l'usage des agents a fait l'objet d'un recours pour excès de pouvoir devant le Conseil d'Etat, qui a abouti à une annulation³. L'illégalité de la circulaire était patente, mais son contenu avait pour ambition de combattre l'évasion fiscale, aussi l'Administration en a obtenu la validation par une loi du 27 décembre 1973 (article 10-II). Les parlementaires de 1973 ont adopté ce que leurs prédécesseurs de 1969 avaient repoussé, sans doute en raison du changement de contexte, puisque les exonérations analogues, consenties en faveur des titres de rente PINAY, des constructions nouvelles et des actions des sociétés immobilières d'investissement, avaient été supprimées depuis.

En revanche, les validations législatives concernent peu la fiscalité indirecte. En matière de droits de douane, les pouvoirs reconnus au gouvernement sont importants, notamment pour la fixation des taux, par conséquent la censure du juge n'a que rarement l'occasion d'intervenir⁴. De même, l'importance de la TVA dans le système fiscal français n'a pas donné lieu à un nombre correspondant de validations législatives, sans doute parce que cet impôt nouveau a nécessité une procédure de mise en œuvre extrêmement complexe, dans laquelle le juge fiscal a joué un rôle fondamental, par la définition des diffé-

1. Il s'agit respectivement :

- de l'art. 23 de la loi du 23.12.1964, qui valide expressément les modalités de révision des évaluations des propriétés non bâties, prévues par une circulaire du 20.10.1954, et annulées par un arrêt du Conseil d'Etat, du 29 mai 1964 (req. 60434).
- de l'art. 12-I de la loi du 21.12.1970, qui annihile les effets d'un revirement de jurisprudence du CE, en date du 20.03.1970, relatif à l'exonération, au regard de l'impôt sur le revenu, du revenu net des bâtiments d'exploitation situés dans une propriété agricole donnée en location (art. 15-1 du CGI).
- de l'art. 5 de la loi du 18.07.1974, qui restreint la portée donnée aux art. 1426 et 1427 du CGI, relatifs aux mutations de cote, par un arrêt du 22.06.1973 (req. 82556).

2. 7 G - 4 - 71 au BODGI.

3. Arrêt du 18.05.1973 ; REI 1974, p. 511.

4. Il faut néanmoins citer une loi du 15 avril 1954, dont l'objet était de priver d'effet une série de jugements, du trib. civ. de Dunkerque notamment (25.02.1953 ; RSLF 1953, p.800), ordonnant la restitution de droits perçus sur la base d'arrêtés illégaux, dans la mesure où ils modifiaient l'assiette de ces droits.

rents concepts¹. La seule controverse importante qui ait été conclue par une validation législative concerne l'ancienne règle du butoir. Deux arrêts du 20 novembre 1959² ayant rejeté cette règle pour défaut de fondement juridique, l'Administration s'est contentée de faire adopter par le conseil des ministres un décret d'application de la loi du 10 avril 1954 pour rétablir cette règle. Le Conseil d'Etat n'a pas été saisi d'un recours en annulation de ce nouveau texte³. En revanche, l'article 1^{er} de la loi du 30 décembre 1977 est venu parer aux conséquences budgétaires des restitutions, fondées sur un arrêt du 6 octobre 1976, par lequel le Conseil d'Etat a jugé qu'une entreprise passible de la TVA n'est pas redevable de la taxe sur les salaires, alors même qu'elle n'aurait pas été en fait soumise à la TVA.

Cette rapide évocation de la pratique des validations législatives permet de mesurer l'ampleur du phénomène, mais il faut également s'interroger sur ses justifications.

2. — Le recours de l'Administration à la validation législative est symptomatique des difficultés actuelles du système fiscal. Le gouvernement attribue au droit fiscal des missions nouvelles — action conjoncturelle, structurelle, redistribution sociale — qui, ajoutées aux missions traditionnelles — financement des activités de l'Etat — obligent à de continuelles modifications des textes pour adapter le droit à son contexte. Le législateur ne disposant pas des moyens nécessaires à l'accomplissement d'une telle tâche, celle-ci incombe à l'Administration fiscale, en plus de ses compétences traditionnelles. Cette multiplication des activités et l'importance de la contrainte temporelle font que les services administratifs effectuent un travail qui est parfois de qualité médiocre, et bien souvent en marge de la légalité. Dès lors, la procédure de la validation législative apparaît comme un procédé commode de rectification d'une interprétation dont le juge a diagnostiqué l'illégalité. Cette pratique n'est ni honorable ni admissible juridiquement, mais elle a sans conteste le mérite d'assurer la continuité du service public, et notamment d'assurer la poursuite des rentrées financières dans les caisses de l'Etat, ce qui constitue l'un des objectifs impartis au droit fiscal. Parfois, l'Administration ne respecte pas la logique du processus qu'elle a elle-même mis sur pied, elle renonce à demander au Parlement de valider un texte annulé. L'explication de ce refus réside en dehors du système juridique proprement dit. Un exemple est fourni par le régime fiscal de l'ancienne contribution des patentes. Un arrêt du 22 février 1974⁴ est venu annuler le décret 71-1072, du 30 décembre 1971, en tant qu'il réduisait les droits de patente applicables aux producteurs et aux distributeurs d'énergie électrique. Cette annulation a eu pour effet de rendre les entreprises concernées redevables de droits de patente supérieurs à ceux qui

1. Par exemple, pour la définition de la notion d'affaire imposable, cf. la 2^{ème} partie, pp. 198 et s.

2. CE ; Rec. 614 et 616.

3. Décret 60.381, du 22.04.1960 ; J.O. 23.04, p. 3790.

4. Req. n°86102.

leur avaient été réclamés au titre de 1972 et 1973. Le « poids politique » du requérant — l'association des maires de France — a incité l'Administration à ne pas faire valider le décret par le parlement, mais à se contenter de lui demander l'octroi à l'Administration d'un délai supplémentaire pour procéder « au recouvrement des droits de patente applicables aux producteurs et aux distributeurs d'énergie électrique... pour les impositions complémentaires dues au titre de l'année 1972 ».¹

La validation législative, qui a abouti à donner forme législative à une interprétation administrative, la soustrait à la censure du juge, et nie par là-même la décision juridictionnelle déjà intervenue en ce sens. Cette procédure intervient presque exclusivement pour rétablir l'interprétation de l'Administration², contre l'interprétation défendue par le juge, mais l'analyse de la pratique a montré que ce procédé était fréquemment utilisé en réponse à un revirement de jurisprudence, qui succédait lui-même à une phase où les interprétations de l'Administration et du juge convergeaient.

Sur le plan formel, la validation législative est critiquable par le caractère rétroactif qu'elle présente le plus souvent. Le législateur a certes les moyens d'adopter une disposition rétroactive, mais les conséquences de cet effet rétroactif sont difficilement admissibles pour le juge et les requérants, le premier voit sa décision réduite à néant, tandis que les seconds sont fondés à s'interroger sur l'efficacité de la protection juridictionnelle et l'utilité d'un recours. Pour le reste, le procédé de la validation révèle un souci du respect de la légalité, certes tardif, mais qui n'est pas critiquable en soi. Toujours sur le plan formel, ce procédé doit être analysé comme une manifestation de volonté de l'organe législatif, détenteur de la souveraineté, qui corrige une décision du juge. Le statut et les compétences du juge étant fixés par le législateur, la validation législative respecte la hiérarchie des organes et se révèle donc juridiquement fondée. Le législateur ne délègue pas, ici, une fraction de sa compétence, il consent simplement à faire sienne une interprétation élaborée par l'Administration. Sur le plan du droit, une telle démarche est inattaquable, même si la science administrative peut en inférer une subordination critiquable du législateur à l'Administration.

Dans le contexte actuel, le procédé de la validation législative répond à une nécessité. Le juge en a d'ailleurs conscience, et certaines décisions qu'il rend sont autant d'invites à une rectification du droit existant. Ainsi, un arrêt du 7 janvier 1977 souligne les aberrations du statut fiscal de la femme mariée, lorsqu'elle exerce une profession commerciale, et appelle manifestement l'Administration à faire procéder à une rectification du droit positif³. Cet appel a d'ailleurs été entendu, puisque l'article 2 de la loi de finances rectificative pour 1978 prévoit que dorénavant, la femme mariée souscrit

1. Art. 5-III de la loi du 27. 12. 1974 (74-1114).

2. Une exception notable est représentée par l'art. 14 de la loi du 9. 07. 1970 (devenu l'art. 1728 al. 2 du CGI), qui a confirmé, contre l'avis de l'Administration, l'interprétation défendue par le juge dans un arrêt du 11. 03. 1964 ; Rec. 171.

3. Req. n° 99. 742 ; RJF 1977 n° 2, n° 177.

elle-même la déclaration spéciale, et «les procédures de fixation des bases d'imposition ou de ratification des déclarations sont suivies entre l'Administration et l'intéressée»¹.

Il est néanmoins permis de rechercher quelles procédures pourraient être substituées à cette pratique. En vérité, le développement de ce phénomène est provoqué par les mêmes causes que l'interprétation bienveillante, et les remèdes sont semblables : les suggestions formulées, au sein du Conseil d'Etat, par la commission du rapport, valent aussi pour réduire l'usage fait de la validation législative. Les obstacles opposés au contrôle du juge par la pratique de l'Administration fiscale sont en effet la manifestation de l'omniprésence administrative dans le processus de confection et d'exécution de la norme.

Le contrôle juridictionnel sur l'interprétation de l'Administration se révèle au total limité dans son efficacité. Les pouvoirs dont s'est dotée l'Administration dépassent le cadre étroit, de stricte exécution, qui lui est dévolu par le système juridique. Dès lors, la censure juridictionnelle ne constitue pas pour le contribuable une protection suffisante contre le pouvoir discrétionnaire de l'Administration. C'est pourquoi il est apparu judicieux de doter le contribuable d'une protection supplémentaire et spécifique, contre les changements d'interprétation.

1. Cf. M. C. BERGERES, *Vers une égalité des conjoints en droit fiscal ?* D. 1980, chron. IV, pp. 25-30.

CHAPITRE 2

LA PROTECTION DU CONTRIBUABLE CONTRE LES CHANGEMENTS D'INTERPRÉTATION DE L'ADMINISTRATION

L'omnipotence du fisc en face du contribuable, l'efficacité limitée du contrôle juridictionnel sur l'activité de l'Administration fiscale, militent en faveur d'un complément de protection contre les changements d'interprétation. Cette protection existe, sous la forme de l'article 1649 quinquies E du CGI. L'analyse de cette disposition passe d'abord par la recherche des motifs qui ont présidé à son édicition (**Section 1**). Il s'agit ensuite de décomposer la procédure ainsi mise en place, qui apparaît comme un mécanisme lourd (**Section 2**), et il convient enfin d'en cerner la portée, assurément paradoxale (**Section 3**).

SECTION 1

LA JUSTIFICATION DE CETTE PROTECTION.

L'Administration fiscale usant de prérogatives spécifiques, il est apparu équitable d'accorder au contribuable une protection spécifique (§1), protection qui n'est pas nouvelle en soi, puisque les bases en ont été jetées voici cinquante ans (§2).

§ 1 — Une protection spécifique contre des débordements spécifiques.

La structure des pouvoirs publics en France est agencée de telle façon que le citoyen, en tant que destinataire de la norme, est protégé par le juge contre les exactions que pourrait commettre l'Administration, en tant qu'organe d'exécution de la norme. L'expérience montre qu'en droit fiscal cette protection se révèle largement fictive, le contribuable n'est pas prémuni contre l'arbitraire de l'Administration. En effet, nous avons eu l'occasion d'analyser la démarche du fisc, qui consiste à développer une application des textes fiscaux fondée sur une interprétation bienveillante de ceux-ci. Cette pratique illégale profite au contribuable, sans que le juge soit en mesure de la combattre, ce qui constitue une première entorse au principe de hiérarchie qui doit régir les relations entre juge et Administration. Mais de plus, une telle situation emporte des conséquences pratiques intolérables lorsque l'Administration vient à modifier son interprétation, en substituant à son interprétation bienveillante une interprétation plus conforme au contenu de la norme, et partant, plus rigoureuse.

Dans ce cas, le contribuable est totalement démuné contre pareil revirement. L'hypothèse est fréquente, d'un fonctionnaire qui pratique une interprétation bienveillante, mais dont le successeur décide d'adopter une démarche plus rigoureuse. Ce changement d'interprétation, au profit d'une acception plus sévère, emporte deux séries de conséquences pour le contribuable. Tout d'abord, le régime fiscal auquel il est soumis pour l'avenir se trouve durci. D'autre part, l'Administration fiscale peut user de son droit de reprise pour opérer un redressement portant sur les exercices non prescrits, en se fondant sur l'interprétation nouvellement donnée du texte pertinent. Or, le juge fiscal, saisi par le contribuable, ne peut qu'entériner la nouvelle interprétation défendue par l'Administration — si elle lui paraît refléter le contenu du texte — et ratifier les conséquences, pour le statut du contribuable, qu'entraîne ce revirement. Le juge estime en effet que le respect du principe de légalité est plus fondamental que la protection des droits du contribuable, dans la mesure où ce dernier a illégalement bénéficié d'un régime fiscal meilleur que ne le permettait le droit positif. Cette position de la jurisprudence est une attitude constante, puisque certaines décisions en ce sens datent du début du XIX^e siècle. Se fondant sur l'obligation, pour l'Administration fiscale, d'appliquer les lois de finances et de percevoir l'intégralité des impôts que celles-ci instituent, la Cour de cassation estime en effet

— que les tolérances de l'Administration ne peuvent impliquer de sa part une renonciation à l'exécution littérale des lois¹,

— que le redevable n'est pas libéré du fait que les agents compétents ont négligé de percevoir les droits ou ont, pour l'assiette et le recouvrement de ceux-ci, inexactement interprété les lois et règlements. Ce principe s'applique évidemment sous réserve de la prescription de la dette d'impôt².

Pour se prémunir contre les conséquences fâcheuses d'un tel revirement de l'Administration, le contribuable averti paraît en droit d'exiger des services compétents des indications complètes sur les impôts dont il est redevable, ou qu'une nouvelle entreprise va mettre à sa charge. Pour que ces renseignements préalables présentent un intérêt substantiel, ils doivent lier l'Etat, et partant, protéger le contribuable si l'Administration vient à modifier son interprétation. Or, aucune des régies n'a accepté de fournir au contribuable cette protection contre ses propres errements. La situation est devenue si choquante que les membres des deux Chambres, par la force de leurs critiques, ont obtenu du ministre des finances un engagement formel de protection minimale. Lors de la discussion du projet de budget pour 1928, le directeur général des contributions directes et de l'enregistrement, parlant au nom du gouvernement, a posé un premier jalon :

1. Cass. 25. 04. 1821 ; *Mémorial contr. ind.*, IX, 243. Cass. 11. 07. 1853. S. 1857. 1. 541. Cass. 23. 06. 1896 ; *Bull. contr. ind.* 1897, n° 7. Cass. 2. 12. 1908 ; S. 1914. 1. 246. Cass. 31. 05. 1923 ; *Bull. contr. ind.* 1930, n° 8. Cass. 12. 12. 1934 ; *Bull. contr. ind.* 1935, n° 12. Le Conseil d'Etat a adopté une attitude similaire : CE 1. 05. 1931 ; S. 1932. 3. 25.

2. Cass. 4. 02. 1832 ; S. 1832. 1. 467. Cass. 24. 04. 1851 ; S. 1851. 1. 645. Cass. 22. 06. 1870 ; D. 1871. 1. 277. Cass. 11. 03. 1873 ; D. 1873. 1. 206.

«Chaque fois que l'omission ou l'insuffisance d'imposition sera le fait du contribuable, qui aura soit omis de faire ses déclarations, soit produit des déclarations volontairement inexactes, le droit de répétition sera exercé, car il ne faut pas que la mauvaise foi ou la négligence du contribuable puisse le faire échapper aux impôts qu'il aurait dû payer. Au contraire, lorsqu'il y a eu changement de jurisprudence ou de doctrine administrative, on ne réclamera pas les suppléments d'impôts qui pourraient résulter, pour le passé, des nouvelles règles admises.»¹

Cette déclaration, valant engagement formel de l'Administration fiscale de ne pas user au détriment du contribuable de l'intégralité de ses compétences, constituait un acte d'auto-discipline, qui a jeté les bases d'un système original de protection du contribuable.

§ 2— *Les mesures primitives de protection du contribuable.*

Cette première reconnaissance, par l'Administration, des conséquences intolérables de certains changements d'interprétation, s'est immédiatement traduite par l'édition de recommandations aux agents (A). Cependant, certaines imperfections du système de protection ainsi mis en place ont amené l'Administration à le compléter en 1958 (B).

A — *Les dispositions adoptées en 1928.*

Toutes les régies fiscales, sauf celle des Douanes, adoptent des mesures pour limiter les conséquences d'un changement d'interprétation (1). Leur portée est limitée (2).

1. — Une instruction générale de l'Administration fusionnée des contributions directes et de l'enregistrement, en date du 31 janvier 1928, dispose que

«dans le cas de changement de la jurisprudence, ou de modification de la doctrine administrative, les suppléments d'imposition que pourraient justifier les nouvelles règles ne doivent pas être réclamés et ces règles ne doivent être appliquées que pour l'avenir.» (§ 271)

Ce texte ne doit pas être dissocié de la déclaration faite devant les députés. De la combinaison des deux il ressort en effet qu'une nouvelle interprétation d'un texte fiscal, lorsqu'elle est défavorable au contribuable, ne lui est appliquée qu'à partir de la date à laquelle est intervenue la décision administrative qui opère le changement d'interprétation. Cependant, le contribuable de mauvaise foi ne saurait bénéficier de cette prescription anticipée.

En matière d'impôts sur le chiffre d'affaires, le directeur général des contributions indirectes publie une note de service, le 23 mars 1928², qui précise notamment qu'en cas de bonne foi évidente,

1. Chambre des députés, 1^{ère} séance du 11.12.1927 ; J.O. déb., p. 3826, 2^{ème} col.
2. N° 442 ; 3^{ème} div. 1^{er} bureau.

«il apparaît injuste de réclamer l'impôt rétroactivement. Il en sera ainsi lorsqu'il y a eu, de la part des tribunaux, changement de jurisprudence, ou de la part de l'Administration, changement de doctrine ;»

A cette affirmation, d'un contenu identique à celui de l'instruction générale prise en matière de contributions directes, la note ajoute une innovation. La bonne foi est aussi admise

«lorsque le redevable a été l'objet d'une vérification antérieure du service sans observation de ce dernier, de telle sorte que ledit redevable a pu croire procéder régulièrement et n'est plus à même de récupérer l'impôt sur ses clients.»

Le *satisfecit* décerné lors d'une vérification doit engager l'Administration, au même titre que l'interprétation primitivement énoncée par la doctrine administrative.

«Dans ces trois cas, le redevable, instruit de ses nouvelles obligations, sera invité à s'y conformer à l'avenir et à acquitter dorénavant les droits, mais aucun rappel d'impôt ne sera effectué pour la période antérieure à cette invitation.»

Si le souci de conciliation de l'Administration ne fait aucun doute, la portée de ces mesures administratives soulève quelques interrogations.

2. — L'attitude libérale de l'Administration fiscale constitue, de sa part, un engagement de ne pas user totalement de ses prérogatives, mais la valeur juridique de cet engagement est douteuse, dans la mesure où il constitue la manifestation d'une compétence que l'Administration ne détient pas, celle de réduire le montant des créances fiscales. L'équité commande cette solution, que le droit pur prohibe. D'ailleurs, le code de 1934 (art. 7-4°) ne reprend pas cette formule, et ne reconnaît par conséquent pas la possibilité, pour le contribuable, de bénéficier de droits acquis. Le législateur n'est donc pas lié par cette simple disposition de doctrine administrative, et le juge ne l'est pas davantage.

L'histoire fiscale de la période 1928-1958 montre que l'Administration fiscale n'a pas toujours respecté le cadre qu'elle avait ainsi imparti à son action. Certes, chacune des régies a eu l'occasion de rappeler les principes posés par les textes de 1928 :

«la solution qui précède, emportant changement de doctrine de l'administration, la nouvelle règle de perception qu'elle pose ne sera applicable qu'aux fusions postérieures à cette solution.»¹

Mais cette évocation ne les a pas empêchés de saisir le juge, pour lui faire dire le droit chaque fois que des raisons financières, ou un souci de répression, les incitaient à renoncer à la discipline qu'elles s'étaient fixée. Saisi dans de telles conditions, le juge fiscal ne pouvait qu'ignorer la doctrine forgée en 1928, et rendre sa décision sur la base du droit, en l'occurrence sur le principe de légalité de l'impôt. Ainsi, le Conseil d'Etat décide, en 1931, que des impositions supplémentaires sont régulières, même si elles résultent d'un changement de

1. Solution de la régie de l'enregistrement, 27.07.1932 ; Instr. n°4183, §28. Cf. également circulaire contr. ind. 9.11.1937, n°5767 ; et 31.10.1941, n°2179, §467.

la doctrine administrative¹. De même, l'Administration peut réclamer au contribuable le montant des impositions qu'un accord entre les deux partenaires aurait rendu non exigible. La situation légale et réglementaire du contribuable enlève toute validité aux conventions passées par celui-ci avec le fisc. Si elles violent les normes en vigueur, l'Administration fiscale se doit même de les dénoncer. Le seul obstacle à une telle démarche réside dans la prescription².

Cependant, l'Administration avait décidé, dans un souci de clarification, de compléter la pratique mise en œuvre en 1928. Dans le cas où la jurisprudence venait confirmer l'interprétation de l'Administration, face à une prétention du contribuable, le fisc pouvait faire usage de cette doctrine pour tous les exercices non prescrits. Mais si cette interprétation résultait d'un revirement de doctrine, l'Administration ne procéderait à un redressement qu'à partir de l'année au cours de laquelle elle avait procédé à ce revirement, accepté par le juge³.

L'ambiguïté de la doctrine administrative, jointe au contrôle limité du juge, ont placé le contribuable dans une situation, faite moins de droit que d'arbitraire. La garantie que prétendaient offrir les mesures prises en 1928 a été dénaturée par une pratique administrative rarement conforme aux objectifs ainsi fixés. Pourtant, l'Administration a éprouvé le besoin de réaffirmer l'engagement primitif. Dans une réponse à un député, le ministre des finances précise, en 1956, qu'il est admis «dans la pratique», et «d'une manière générale», qu'une nouvelle interprétation d'un texte fiscal n'a d'effet que pour l'avenir si elle est défavorable au contribuable⁴. Les réserves soulignées sont loin de dissiper toute ambiguïté. De la même façon, le ministre admet que l'Administration n'est pas liée par un accord passé avec le contribuable, mais une dénonciation à son initiative vaut pour l'avenir et ne doit pas, «en principe», avoir d'effet rétroactif⁵. Mais cette réaffirmation se révélant par trop insuffisante pour protéger le contribuable, l'Administration a adopté, en matière d'imposition du chiffre d'affaires, une note spécifique, le 2 avril 1958.

B — La note du 2 avril 1958.

L'ambition de ce texte⁶ est de résoudre les difficultés inhérentes à la procédure de vérification de comptabilité. En effet, les demandes de renseignements émanant du contribuable vérifié méritent de recevoir une réponse précise, dans la mesure où elles traduisent un souci de se conformer aux dispositions en vigueur. Pour répondre ainsi à un besoin manifeste, et offrir une garantie pour l'avenir, la note de 1958 institue une procédure de demande de renseignements

1. CE 1.05.1931 ; G.P. 5.01.9132. Dans le même sens : CE 27.07.1936 ; Rec. 871.

2. CE 28.06.1961, req. 33.758.

3. Réponse BERTRAND ; J. O. déb. Chambre, 6. 12. 1930, p. 3765.

4. Réponse WASMER ; J. O. déb. AN 4. 08. 1956, p. 3881.

5. Réponse LAPIE ; J.O. déb. AN 29.11.1956, p. 3929. Dans le même sens, réponse DORGERES d'HALLUIN ; J.O. déb. AN 15.05.1958, p. 2317.

6. Note CF n°138 ; BODGI 1958, 1^{ère} partie, n°16. BOCD 1958.III.103.

à l'agent vérificateur. Formulée sur un imprimé spécial, chaque question ne peut émaner que d'un contribuable soumis à une vérification de comptabilité et ne porter que sur des problèmes concrets, afférents à la situation individuelle du contribuable vérifié. Cette limitation vise à éviter toute erreur d'appréciation de la part du fisc.

Dans ces conditions, les renseignements qu'obtient le contribuable vérifié engagent l'Administration à son égard :

« Si un contribuable a exposé clairement et avec sincérité la situation qui fait l'objet de sa demande, il ne pourra, tant que ni cette situation ni la législation applicable n'auront subi de modification, faire l'objet de redressements portant sur le point de droit tranché dans la réponse. En d'autres termes une réponse erronée vaudrait, quelle que soit la nature de l'impôt en cause, prescription anticipée au profit du contribuable, à compter de la date de la réponse, et ce, jusqu'à ce que l'intéressé ait été officiellement avisé par le Service, par lettre recommandée avec accusé de réception, que la réponse donnée antérieurement comportait une erreur ou n'est plus valable par suite d'une modification de la doctrine de l'Administration. »

L'Administration s'engage donc par avance à renoncer à tout redressement fondé sur une erreur commise par son agent. En contrepartie, le contribuable doit être sincère, donc ne rien modifier à sa situation au regard de l'impôt. La réponse qu'il obtient ne vaut qu'à son égard, et aussi longtemps que la législation applicable reste en vigueur.

Cependant, le juge n'a jamais entériné cet engagement de l'Administration :

« c'est le caractère de tout impôt d'être d'ordre public... l'Administration n'est liée ni par ses solutions, ni par ses erreurs, ni par les négociations qui paraîtraient offrir le caractère de transaction ; »¹

Un texte administratif ne peut avoir d'existence juridique pour le contribuable, selon lui, que s'il possède une valeur réglementaire².

La démarche de l'Administration est marquée par la persévérance. Ainsi, la note du 23 mars 1928 définit toujours l'attitude de l'Administration en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, même en dehors de toute vérification.

Cette note de 1958 apparaît, à beaucoup d'égards, comme une innovation. En effet, elle bouleverse quelque peu les traditions administratives en reconnaissant, dans une hypothèse certes limitée, que l'erreur d'un agent doit profiter au contribuable. Dans une certaine mesure, cette disposition administrative est apparue comme un ballon d'essai lancé par le fisc, peu de temps avant que le gouvernement ne fasse adopter par le parlement les dispositions qui constituent le droit positif en matière d'interprétation de l'Administration. En effet, l'article 100 de la loi du 28 décembre 1959 définit une procédure générale, mais qui mérite, à l'instar de celle proposée par la note de 1958, d'être qualifiée de lourde.

1. Trib. civ. Seine 19.11.1892 ; S 1896.I. 468.

2. CE 17.03.1951 ; RSLF 1952, 660.

SECTION 2

UN MECANISME LOURD

La protection du contribuable contre les changements d'interprétation de l'Administration est assurée par les dispositions de l'article 1649 *quinquies* E du CGI¹, dont les 2 alinéas sont respectivement issus, de l'article 100 de la loi du 28 décembre 1959, portant réforme du contentieux fiscal, et de l'article 21 de la loi du 9 juillet 1970. L'ensemble s'énonce ainsi :

« Il ne sera procédé à aucun remboursement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration.

Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'Administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. »

La procédure ainsi mise en place semble, de prime abord, complexe à assimiler. Les termes employés ne semblent pas tous d'une clarté scientifique — la signification des expressions « décision », « opérations en cause » est imprécise — et la compatibilité des 2 alinéas semble malaisée à établir. Aussi convient-il d'abord d'étudier les conditions de mise en œuvre de cet article (§ 1), avant de cerner la notion d'interprétation qui ressort de ce texte (§ 2).

§ 1 — *Les conditions de mise en œuvre de l'article 1649 quinquies E.*

Deux situations successives doivent être envisagées. De 1959 à 1970, la protection du contribuable n'était assurée que par l'alinéa 1^{er} de l'article 1649 *quinquies* E. Depuis 1970, les deux alinéas se combinent pour assurer une protection plus étendue, mais l'articulation des deux dispositions n'est pas nette. Les modalités de mise en œuvre doivent donc être analysées dans le respect de la chronologie, en voyant chaque fois le sens que leur donnent l'Administration et le juge.

A — *La mise en œuvre de la protection du contribuable sous l'empire du seul alinéa 1^{er}.*

Aux termes de l'article 104 de la loi du 28 décembre 1959, l'alinéa 1^{er} de l'article 1649 *quinquies* E du CGI est entré en vigueur le 15 septembre 1960, et n'est donc pas applicable à un redressement notifié avant cette date².

1. Depuis la codification du 3 décembre 1965. Auparavant, l'art. 100 de la loi du 28 décembre 1959 était codifié sous l'art. 1649 septies G du CGI (codification du 27 avril 1961).

2. CE 15.10.1965 ; Rec. 518. CE 23.01.1967, req. 68221. CE 31.05.1967 ; R.E.I. 14711. CE 4.06.1969 ; Rec. 789. CE 29.05.1970 ; Rec. 362. CE 3.11.1972 ; Rec. 694.

Son champ d'application s'étend à tous les impôts, hormis ceux établis et recouvrés par l'Administration des douanes, pour lesquels n'intervient qu'une pratique d'auto-limitation suivie par le service.

Au-delà de ces considérations incontestées, l'Administration et le juge ont envisagé de façon différente la mise en œuvre de cet alinéa.

1. — L'Administration fiscale a résolu de considérer cet alinéa 1^{er} comme une consécration législative de la procédure définie par la note du 2 avril 1958. Estimant que le texte législatif se contentait de prolonger les dispositions administratives antérieures, en les généralisant¹, elle précise, dans une note du 1^{er} août 1961, que,

« Sous réserve des modifications découlant de la faculté qui est désormais offerte à tous les contribuables de présenter, à tout moment, des demandes de renseignements... il convient, pour l'application des nouvelles dispositions, de s'en tenir, d'une manière générale, aux directives qui avaient été données lors de la mise en œuvre de la procédure spéciale instituée en 1958 en matière de vérifications de comptabilité. »²

La disposition législative nouvelle se réduit donc, pour le fisc, à une procédure de demande de renseignements. La note précise en effet que le contribuable soucieux de détenir une interprétation formelle de l'Administration doit poser chaque question sur un formulaire adéquat³. La portée des réponses données dans ce cadre est identique à celle d'une réponse intervenant en application de la note de 1958. A la double condition, que le contribuable soit de bonne foi et que sa demande porte sur un point particulier de sa situation personnelle,

« il ne pourra... faire l'objet de redressements sur le point de droit ou de fait tranché dans la réponse... Si, au contraire, la situation du contribuable, la législation, la jurisprudence ou la doctrine administrative, telle que celle-ci résulte des instructions publiées par l'Administration, subissent un changement après que la réponse a été adressée, celle-ci perd, ipso facto, toute valeur sans qu'aucune notification du Service soit nécessaire. »

Ce dernier point rompt avec le processus défini en 1958, où le changement de doctrine devait faire l'objet d'une notification individuelle. Sous le §IV, « Mesures transitoires », la note précise que

« Les dispositions de l'article 100 de la loi du 28 décembre 1959 confirmant essentiellement une règle déjà suivie par l'Administration, il conviendra d'en faire application... s'il y a lieu, pour les règlements en cours de questions litigieuses. »

Nous avons vu que le juge s'en était tenu, sur ce point, à la lettre du texte, plus sévère.

1. Une note interne au service du contentieux, émanant du bureau IV B 1, conclut même à la compatibilité entre la loi du 1959 et la note 442 de 1928. Même en l'absence d'une demande écrite de renseignements, un contribuable dont la vérification n'a comporté aucune observation, ne pourra faire l'objet d'un redressement.

2. BOCF 1961, II, 1652.

3. Mod. 1120, de juillet 1961.

Pour le reste, l'interprétation faite par l'Administration s'écarte du texte de 1959 sur deux points essentiels. Sur le plan global, tout d'abord, elle réduit une disposition générale à une simple procédure — très formaliste — d'interrogation de l'Administration par un contribuable sur sa propre situation. Le cadre imparti à la protection du contribuable est donc plus étroit que ne le conçoit la loi. D'autre part, la note évoque «le point de droit ou de fait tranché dans la réponse», alors que l'alinéa 1^{er} de l'article 1649 *quinquies* E fait allusion au «différend sur l'interprétation... du texte fiscal». L'Administration fiscale envisage, sur ce point précis, la garantie offerte au contribuable par cet article de façon plus extensive que ne le permet le texte, puisqu'elle admet d'être liée par une appréciation de fait. Nous aurons l'occasion d'approfondir la notion d'interprétation au §2, notons simplement que l'interprétation susceptible d'engager l'Administration doit avoir été «formellement admise» par elle et, puisque la garantie ne joue qu'en cas de rehaussement éventuel, cette interprétation doit avoir servi de fondement à l'imposition primitive.

Le cadre ainsi tracé est extrêmement limité. Le juge, de son côté, va s'efforcer de l'élargir, tout en conservant une démarche rigoureuse.

2. — L'attitude du juge à l'égard de l'alinéa 1^{er} reflète, en effet, une conception différente. La formulation, en termes généraux, de cette disposition, le conduit à envisager les conditions d'application hors de la seule procédure mise sur pied par l'Administration dans sa note de 1961. Cependant, le juge fiscal considère cet article comme une disposition d'exception au sein du système fiscal français, dans la mesure où elle l'oblige à appliquer une interprétation administrative contre la loi qu'elle était censée interpréter. Partagé entre ces deux approches, le juge conduit une démarche hésitante.

L'examen de la jurisprudence révèle, tout d'abord, un refus de limiter le champ d'application de cette mesure protectrice aux seules demandes de renseignements formulées par le contribuable en application de la note du 1^{er} août 1961. La décision du 24 juin 1968 est très ferme sur ce point :

«Cons. que si le ministre soutient que ces dernières dispositions [l'art. 100] ne s'appliqueraient pas aux décisions contentieuses résultant d'une réclamation au directeur et n'auraient d'autre objet que de permettre aux contribuables de demander à l'administration de leur faire connaître le sens et la portée d'un texte, il résulte au contraire des termes mêmes des dispositions précitées, qu'elles ont en réalité pour objet et pour effet d'empêcher, lorsque les conditions qu'elles fixent sont réunies, qu'il soit procédé au rehaussement d'impositions antérieures et que, par suite, elles peuvent être invoquées à l'appui tant d'une réclamation au directeur que d'une demande présentée devant le juge de l'impôt ;»¹

Cette conception libérale est conforme au texte, qui ne contient aucune disposition limitative permettant de justifier la conception défendue par l'Administration.

En revanche, le Conseil d'Etat se montre particulièrement ferme dans l'admission des conditions d'application du texte, à l'intérieur du cadre général

1. Rec. 384 ; AJDA 1969, 572, note LAMARQUE.

qu'il a défini, et partage, sur ce point, l'interprétation de l'Administration. L'article 1649 *quinquies* E, en son alinéa 1^{er}, ne protège un contribuable que dans l'hypothèse d'un complément d'imposition établi par la voie d'un rehaussement. Pratiquement, un contribuable soumis à une procédure de taxation d'office — dans le cadre de l'article 180 du CGI — ne peut se prévaloir des dispositions de l'alinéa 1^{er} si cette procédure est mise en jeu pour défaut de déclaration¹. L'existence d'une imposition primitive est donc indispensable². Le juge prend soin de préciser que ces dispositions ne s'appliquent pas, en l'absence de toute «décision primitive», mais sans pour autant définir cette notion de décision posée par le texte³.

D'autre part, l'alinéa 1^{er} de l'article 1649 *quinquies* E ne peut jouer lorsque la contestation porte uniquement sur la régularité de la vérification à la suite de laquelle les rehaussements litigieux ont été établis⁴, ni à l'appui d'une demande en restitution de taxes spontanément acquittées⁵. Son intervention est aussi limitée dans le temps. L'interprétation dont le contribuable invoque le bénéfice ne saurait être antérieure à l'entrée en vigueur de la loi du 28 décembre 1959⁶, ni postérieure à l'imposition primitive⁷.

L'alinéa 1^{er} de l'article 1649 *quinquies* E n'interdit pas à l'Administration d'établir l'imposition selon des règles contraires à celles de sa doctrine précédemment affirmée et de révoquer sa doctrine antérieure au moment où elle se prononce pour la première fois sur la base de l'impôt dû par le contribuable pour une année déterminée⁸. L'Administration a la faculté, d'une façon générale, de changer de doctrine, c'est-à-dire de revenir sur une interprétation antérieure, mais cette révocation ne vaut que pour l'avenir, sous certaines conditions, afférentes à la notion même d'interprétation, que nous examinerons au sein du §2⁹.

Lorsque toutes ces conditions se trouvent remplies, la protection offerte par la loi de 1959 joue au profit du contribuable :

«... il a ainsi pris des décisions exécutoires fondées sur une interprétation de l'art. 5 de l'annexe IV du code susvisé qui, comme il a été dit précédemment, était à l'époque formellement admise par l'Administration ;»¹⁰

Par conséquent, l'existence de décisions individuelles ou générales à caractère interprétatif permet d'interdire tout rehaussement d'imposition, même si

1. CE 13.11.1968, rec. 74. 324 et 74325. CE 16.10.1970, BD 1971, p. 29. CE 20.10.1971, Droit Fis. 1972, com. 1418. CE 20. 12.1972, Rec. 814. CE 28.02.1973, Droit Fis. 1973, com. 645.

2. CE 29.10.1965 ; Rec. 571. CE 10.07.1968 ; Rec. 424 et 434. CE 20.07.1971, req. 75476. CE 11.02.1972, req. 78717. CE 7.06.1972 ; Rec. 415.

3. CE 7.03.1973 ; Rec. 196.

4. CE 17.02.1971 ; Rec. 136.

5. CE 6.12.1972 ; req. 80.093.

6. CE 28.02.1968, req. 69635. CE 10.07.1968 ; Rec. 424 et 434.

7. CE 20.07.1971, req. 75746. CE 4.10.1972 ; Rec. 1030.

8. CE 13.11.1968 ; Droit Fis. 1968, com. 1318.

9. CE 8.05.1968 ; Dupont 1968, 345.

10. CE 24.06.1968 ; Rec. 384.

ces décisions sont juridiquement erronées¹, à la condition qu'elles concernent exactement la situation du contribuable concerné².

Le juge définit donc des conditions rigoureuses à l'utilisation de la procédure de l'article 1649 *quinquies* E, 1^{er} alinéa, mais la rigueur de son analyse conclut également à la possibilité, pour le contribuable, d'invoquer à son profit une interprétation non individuelle. En particulier, l'arrêt précité du 24 juin 1968 décide

«qu'une réponse ministérielle à la question d'un parlementaire doit être regardée, lorsqu'elle a pour objet de préciser d'une manière générale le sens et la portée d'un texte fiscal, comme exprimant l'interprétation administrative visée à l'article 1649, septies G ;»

Cet élargissement par la jurisprudence s'est trouvé entériné par le législateur, sous la forme d'un amendement CHARRET, devenu l'article 21 de la loi 70-601 du 9 juillet 1970, et qui constitue aujourd'hui l'alinéa 2 de l'article 1649 *quinquies* E. Leur rédaction étant d'origine très différente, la combinaison de ces deux alinéas soulève des difficultés d'application.

B — La combinaison des deux alinéas.

L'alinéa 2 précise, rappelons-le, que

«Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente.»

Administration et juge accordent à ce texte une portée différente, notamment au regard de l'alinéa 1^{er}.

1. — L'Administration fiscale a longtemps marqué quelque hésitation sur la conduite à tenir vis-à-vis de l'article 1649 *quinquies* E, dans sa rédaction complète. En désaccord avec le juge sur les obligations du contribuable et sur la notion d'interprétation, elle se trouvait néanmoins dans l'obligation de s'incliner devant l'évolution de la jurisprudence. L'intervention du législateur de 1970 à l'appui de cette dernière l'a convaincue de la nécessité d'opérer une révision de sa conception, mais curieusement, cette évolution ne s'est concrétisée que 5 ans plus tard, sous la forme d'une instruction du 3 novembre 1975, qui «se substitue à la note précitée du 1^{er} août 1961», laquelle «doit être considérée comme abrogée»³.

Au-delà du changement de qualificatif qui marque la nouvelle doctrine administrative — changement auquel il ne faut pas accorder une portée excessive — la nouvelle conception du texte développée par l'Administration marque un changement d'attitude considérable, sur la notion d'interprétation mais

1. CE 7.02.1968 ; Rec. 101 ; Droit Fis. 1968, com. 456.

2. CE 4.12.1974 ; Rec. 609 ; CE 29.06.1977, req. 99.322.

3. BODGI 13 L - 12 - 75.

aussi sur les modalités de mise en œuvre de la protection du contribuable. En outre, les directives que ce texte donne aux agents s'appuient largement sur la jurisprudence du Conseil d'Etat, dont les principales décisions en la matière sont évoquées.

L'Administration abandonne la procédure imaginée en 1961. Dorénavant, la garantie offerte par l'article «n'est par ailleurs subordonnée à aucune forme particulière. Il suffit que le contribuable ait fait application de l'interprétation du texte fiscal donnée par l'Administration pour que cette interprétation soit opposable au service»¹. En revanche, l'Administration continue d'accepter de s'engager sur des questions de fait, comme en 1961, à une condition : que la décision émane d'un agent ayant au moins le grade d'inspecteur². La portée d'un tel engagement semble limitée au regard du contrôle juridictionnel, dans la mesure où cette conception outrepassa le sens du texte.

Mais les innovations tangibles apportées par ce texte se situent dans deux autres domaines. D'une part, l'Administration fait sienne toute l'évolution jurisprudentielle intervenue jusqu'en 1975, dans ses différents aspects, notamment pour ce qui a trait aux implications des concepts de bonne foi et d'interprétation proprement dite. Elle reconnaît et partage dorénavant la conception du juge sur le sens à donner à ces notions.

D'autre part, la signification donnée aux deux alinéas, et à leur combinaison, mérite une analyse attentive. L'instruction du 3 novembre 1975, en effet, considère que l'alinéa 1^{er} régit les hypothèses où le contribuable cherche à se prémunir contre un rehaussement fondé sur une interprétation du texte fiscal différente de celle que l'Administration avait précédemment admise formellement. L'alinéa 2, quant à lui, a une portée plus large, puisque selon l'Administration, il peut être invoqué par le contribuable sous deux conditions : l'interprétation initiale doit émaner «d'instructions ou circulaires publiées» — c'est-à-dire une catégorie limitée de véhicules — mais elle est opposable à l'Administration même dans le cas «d'un rehaussement compris dans une imposition primitive». En d'autres termes, l'Administration interprète le membre de phrase, «elle ne peut poursuivre aucun rehaussement», comme s'appliquant même à une reprise opérée sur une base régulièrement déclarée mais encore jamais imposée.

Cette conception très extensive est induite par l'Administration de l'existence dans ce second alinéa, du seul terme «rehaussement», alors que l'alinéa 1^{er} subordonne l'octroi de sa protection à l'existence conjuguée d'un rehaussement, survenant après une première décision. L'analyse ainsi menée apparaît convaincante, et ses fruits paraissent utiles au contribuable, mais il ne faut pas dissimuler qu'en vérité le rédacteur de chacun de ces deux alinéas n'est pas le même. Le rédacteur du second, intervenant quelque 11 ans après son prédécesseur, n'a manifestement pas eu le souci d'une rigueur aussi subtile, mais l'absence d'intention précise du législateur ne doit pas empêcher le développement d'une interprétation libérale, qui profite au contribuable tout en

1. Op. cit., p. 14.

2. Op. cit., p. 16.

respectant formellement la légalité.

Mais poursuivant sur cette voie, l'Administration manifeste un souci didactique, à l'usage de ses agents, dont les conséquences sont beaucoup plus contestables. L'instruction du 3 novembre 1975 estime en effet que

«Pour assurer l'unité d'application de l'article 1649 *quinquies* E et aussi respecter l'esprit de cette disposition qui est d'apporter une limite au droit de reprise de l'Administration en lui interdisant de procéder à des rehaussements en contradiction avec sa propre doctrine, il conviendra de considérer que cet article est applicable :

- non seulement lorsque le service procède à un rehaussement d'imposition antérieure ;
- mais aussi lorsqu'il redresse une base d'imposition régulièrement déclarée n'ayant pas fait l'objet d'une imposition, ou les éléments servant de base au calcul d'impôts ou de taxes spontanément acquittées par le contribuable ;
- ou même lorsqu'il effectue la taxation d'un contribuable placé par décision administrative hors du champ d'application de l'impôt et qui, de bonne foi, n'a pas souscrit de déclaration.»¹

L'amalgame est ici pratiqué entre les 2 alinéas de l'article 1649 *quinquies* E, dans un souci de simplification mais aussi de libéralisme. Cette démarche est pourtant contestable, dans la mesure où elle fait fi du contenu réel du texte, y compris ses défauts de rédaction, et lui substitue une signification idéale. La légalité de cette dernière est douteuse, et de surcroît elle ôte tout effet pratique à l'alinéa 1^{er}, puisque son contenu est sous-entendu par l'alinéa 2. De ce fait, l'attitude de l'Administration à l'égard de la protection du contribuable contre les changements d'interprétation apparaît plus laxiste que vraiment libérale, dans la mesure où le juge ne semble pas disposé à emprunter cette voie.

2. — Le juge fiscal, en effet, adopte une démarche beaucoup plus nuancée. Certes, il ne revient pas sur l'évolution jurisprudentielle des années précédentes, mais il interprète distinctement chacun des deux alinéas, en leur attribuant une portée différente. Dans un arrêt du 4 juin 1976, le Conseil d'Etat estime

«qu'il résulte de ces dispositions que, lorsque l'interprétation invoquée par le contribuable provient d'une autre source que les instructions et circulaires administratives publiées, le bénéfice de la mesure édictée à l'article précité n'est applicable qu'aux rehaussements d'impositions antérieures, tandis que, lorsque le contribuable invoque des instructions et circulaires publiées, le même article fait obstacle à l'établissement de toute imposition, même primitive, qui serait contraire à l'interprétation contenue dans de tels documents ;»²

Cette prise de position du juge marque un tournant important, puisqu'elle dépasse partiellement la conception administrative. En effet, le juge admet que l'alinéa 2 fait obstacle à un rehaussement, voire même à l'établissement d'une imposition primitive, à condition cependant que l'interprétation émane d'une

1. Op. cit., p. 12.

2. RJF 9/76, n° 411 ; Droit Fis. 1976, com. 2003.

d'une instruction ou circulaire publiée. L'interprétation du juge respecte la distinction entre les deux alinéas, mais donne au second une portée que l'analyse du texte ne permet pas, dans la mesure où le terme « rehaussement » figure expressément. Dans une décision du 7 janvier 1977, la Haute Assemblée confirme la signification donnée par le premier arrêt, en utilisant une formulation très voisine¹.

En revanche, le juge ne modifie pas sa conception de l'alinéa 1^{er} :

« il résulte des termes mêmes de cette disposition qu'elle n'est applicable qu'aux compléments d'imposition résultant des rehaussements opérés par rapport à une imposition initiale précédemment mise en recouvrement et qui aurait été fondée sur l'interprétation dont le contribuable entend se prévaloir ; »²

Mais il admet que la protection joue en faveur d'un contribuable qui ne s'est acquitté de ses obligations fiscales que pour déférer aux directives contenues dans une réponse administrative individuelle, contraire à l'interprétation de l'instruction publiée et non rapportée³. La distinction des différents moyens d'interprétation est en effet fondamentale.

§ 2— La notion d'interprétation.

Cette notion présente deux aspects distincts, d'une part il faut déterminer le contenu que doit présenter l'interprétation pour engager l'Administration (A), d'autre part il convient de recenser les véhicules que doit emprunter cette interprétation pour que le contribuable puisse valablement l'invoquer (B).

A — Le contenu exigé de l'interprétation.

Il y a interprétation, au sens de l'article 1649 *quinquies* E, seulement lorsque la démarche de l'Administration invoquée par le juge consiste à commenter, décrire ou analyser le texte fiscal, et à en dégager les conséquences. En d'autres termes, ce doit être une démarche déductive. Si l'Administration formule une appréciation sur la situation de fait d'un requérant au regard du texte fiscal, dans ce cas, la démarche intellectuelle est une qualification, non une interprétation⁴. Elle ne peut donc être retenue dans le cadre de la procédure.

L'interprétation, d'une manière générale, a pour objet de préciser le sens et la portée des textes légaux ou réglementaires applicables dans un cas particulier⁵. En revanche, l'appréciation d'une situation de fait, sa qualification effectuée sans référence à une norme, ont une portée nulle⁶.

1. CE 7.01.1977 ; Droit Fis. 1977, com. 459.

2. CE 9.11.1977 ; Droit Fis. 1978, com. 150.

3. CE 11.07.1977 ; Droit Fis. 1977, com. 1850, 1853 ; Droit Fis. 1978, com. 1116, concl. LOBRY.

4. CE 26. 01. 1966 ; Rec. 58. CE 10. 07. 1972 ; Rec. 1031.

5. CE 14.04.1970, req. 76552.

6. CE 2.12.1970 ; req. 74454. CE 11.07.1973 ; Droit Fis. 1974, n°31, p. 19.

Cette attitude immuable du juge fiscal est conforme à la notion même d'interprétation, et partant, à l'article 1649 *quinquies* E lui-même. Cependant, l'Administration se veut plus tolérante,

«il conviendra toutefois de considérer, comme par le passé, que l'Administration est engagée par les réponses aux questions posées... dont le règlement dépend, dans une certaine mesure, de l'appréciation de l'Administration.»¹

Cette indulgence de l'Administration ne respecte pas le sens du texte de 1959, mais se veut simplificatrice, en reconnaissant implicitement que la distinction entre interprétation et qualification est parfois bien ténue.

De même, une disposition administrative posant de simples recommandations aux agents, ne constitue pas une interprétation du texte fiscal², pas davantage une simple mesure de bienveillance, c'est-à-dire une décision d'exonération fondée sur aucun texte, et ne cherchant pas à établir un lien avec une norme existante³. Cependant, le juge ne se considère pas comme lié par les qualifications de l'Administration :

«que l'Administration, bien qu'elle ait indiqué que cette décision était "prise "par mesure de tempérament", était liée par l'interprétation qu'elle avait ainsi donnée du texte fiscal ;»⁴

Il n'y a pas changement d'interprétation lorsque le différend porte sur le montant d'une somme, frais déductibles ou bénéfice imposable, puisqu'aucun lien direct n'existe entre le litige et un texte⁵. Cette interprétation de l'Administration ne saurait être ramenée à une «détermination nouvelle par l'Administration de l'activité de la requérante»⁶, mais son contenu doit correspondre très précisément à la situation du contribuable pour être utilisable⁷. Cette interprétation ne doit pas être postérieure à l'imposition initiale⁸, ni antérieure à la disposition législative incriminée⁹. En particulier, la note du 23 mars 1928 possède un contenu trop général pour permettre au contribuable de l'invoquer comme interprétation stéréotypée¹⁰.

Ni le juge ni l'Administration ne définissent plus précisément le concept d'interprétation. Cette abstention est regrettable, dans la mesure où l'imprécision qu'elle provoque est préjudiciable au contribuable. En revanche, le contrôle

1. Instruction du 3 novembre 1975, p. 14.

2. CE 19.05.1971 ; Rec. 367. CE 28.02.1973, req. 85800.

3. CE 20.06.1968 ; Droit Fis. 1970, com. 68, concl. MEHL, CE 16.06.1976. Rev. Jur. Fis. 9.76, 286.

4. CE 30.06.1972 ; Rec. 500.

5. CE 22.01.1969 ; Rec. 790.

6. CE 10.12.1969 ; Rec. 568.

7. CE 9.03.1966 ; Rec. 194. CE 7.10.1970 ; Rec. 993. CE 31.05.1972 ; Rec. 398.

8. CE 20.07.1971 ; Rec. 553. CE 4.07.1973 ; Droit Fis. 1973, com. 1652, concl. MANDELKERN.

9. CE 10.04.1970 ; Rec. 993 : une circulaire du 12.03.1928 ne peut être regardée comme donnant une interprétation formelle des dispositions législatives concernant un impôt (la TPS) institué par la loi du 1954. CE 2.06.1976 ; Rev. Jur. Fis. 9-76, 286.

10. CE 15.12.1971 ; Droit Fis. 1973, com 342, concl DELMAS-MARSALET.

exercé sur les catégories de véhicules qui peuvent acheminer l'interprétation de l'Administration, est beaucoup plus rigoureux.

B — Les véhicules utilisés par l'interprétation administrative.

L'interprétation du texte fiscal que peut invoquer le contribuable doit évidemment être issue de l'Administration. Le véhicule qui la contient et la fait connaître doit être également d'origine administrative. Juge et Administration fiscale ont donné par le passé, et donnent encore, une portée différente à cette notion de véhicule. Leurs divergences sur ce point traduisent une approche différente de l'article 1649 *quinquies* E lui-même, à l'instar des conditions générales de mise en œuvre.

L'Administration fiscale, dans sa note de 1961, essaie de faire prévaloir une portée très étroite de cette notion de véhicule, alors que la jurisprudence lui impartit assez vite un champ d'application étendu. L'intervention de l'alinéa 2, en 1970, entraîne un changement brutal d'attitude de l'Administration qui, dans son instruction de 1975, admet que tout véhicule écrit peut l'engager. Le juge, de son côté, adopte une conception plus nuancée, il donne un contenu très large à cette notion de véhicule sous l'empire du 1^{er} alinéa, mais limite la portée de l'alinéa 2 aux «instructions ou circulaires publiées». Si ces derniers termes ne soulèvent pas de difficultés particulières de compréhension, l'alinéa 1^{er} ne permet de protéger le contribuable que s'il invoque une interprétation primitive, «formellement admise par l'Administration». L'analyse de la jurisprudence permet de déterminer quels sont les textes pouvant servir de véhicule à l'interprétation formellement admise (1), et quels sont les supports potentiels exclus de cette catégorie (2).

1. — L'interprétation formellement admise par l'Administration peut être contenue dans 3 catégories de supports, les circulaires (a), les réponses ministérielles à parlementaires (b), et les lettres envoyées par les services (c).

a - L'interprétation contenue dans les circulaires, instructions, notes de service, engage l'Administration, certes et au premier chef, dans le cadre de l'alinéa 2, mais également dans le cadre de l'alinéa 1^{er}, tout au moins avant l'entrée en vigueur du 2^{ème} alinéa¹. Cette catégorie de dispositions interprétatives doit être entendue de façon large, puisque le juge y inclut une "instruction dont l'Administration estimait qu'elle ne constituait «qu'une simple recommandation d'ordre interne» destinée à l'usage des services..., "d'ailleurs revêtue de la mention "confidentielle"². De même, une lettre adressée au Syndicat des Casinos autorisés, et dans laquelle l'Administration a précisé que «les pourboires ne sont pas soumis aux taxes sur le chiffre d'affaires», constitue une interprétation formelle³.

1. CE 24.02.1964 ; Gaz. Pal. 1964, 2, 304. CE 2.03. 1966 ; Rec. 162. CE 7.02.1968 ; BD, 1968, 175. CE 28.02.1968 ; Droit Fis. 1968, com. 487.

2. CE 9.02.1972 ; req. 81563.

3. CE 2.06.1976 ; Rev. Jur. Fis. n°9-1976, p. 286.

b - La réponse faite par le ministre à la question écrite d'un parlementaire

«doit être regardée, lorsqu'elle a pour objet de préciser d'une manière générale le sens et la portée d'un texte fiscal, comme exprimant l'interprétation administrative visée...»¹

Cette jurisprudence, qui contredit très directement la note de 1961, insiste sur la nécessité du caractère interprétatif que doit présenter la réponse.

c - Les lettres envoyées par un agent du ministère peuvent servir de support à une interprétation formellement admise, à la condition d'émaner d'une autorité qualifiée, pouvant valablement engager l'Administration. Une lettre du ministre appartient assurément à cette catégorie, celle envoyée par le directeur général également. Au niveau local, la note de 1961 confiait au directeur départemental la responsabilité des renseignements donnés, et il n'est donc pas douteux que son interprétation engage l'Administration. En revanche, la validité d'une lettre émanant d'un inspecteur a longtemps été contestée, même dans le cas d'un inspecteur principal². Dans un arrêt du 19 mars 1969, le Conseil d'Etat rejette la lettre d'un inspecteur, mais uniquement en raison de son contenu³. Toutefois, un arrêt du 11 juillet 1969 admet que de simples

«certificats... des inspecteurs divisionnaires de... et de... comportant la mention suivante : "les ouvriers travaillant dans des carrières à ciel ouvert peuvent prétendre à la déduction supplémentaire de 10 % pour frais professionnels..." constitue une interprétation formellement admise par l'administration.»⁴

Dans le même sens, la Haute Assemblée affirme, dans un arrêt du 14 avril 1970, que la lettre par laquelle un inspecteur des impôts informe une entreprise que ses employés ont droit, compte tenu de la nature des travaux qu'ils effectuent et en application de la doctrine administrative, à une déduction forfaitaire supplémentaire pour frais supplémentaires⁵, engage l'Administration.

L'agent placé par la DGI auprès d'un centre de gestion agréé engage l'Administration vis-à-vis des adhérents, lorsqu'il répond par écrit aux questions fiscales posées par le centre, à condition évidemment que leur objet soit une demande d'interprétation.

2. — Les supports potentiels dont l'existence ne permet pas de déclencher la procédure de l'article 1649 *quinquies* E appartiennent à 3 catégories fort différentes. Ce sont d'abord les textes issus d'autres Administrations (a), les renseignements donnés verbalement (b), et enfin les comportements (c).

a - L'interprétation formellement admise par l'Administration fiscale ne peut pas émaner de l'Administration d'un autre ministère :

1. CE 24.06.1968 ; AJDA 1969, p. 572, note LAMARQUE.

2. Cf. cependant CE 5.11.1969 ; Rec. 472.

3. BOCD 1969, II, 4465.

4. CE 11.07.1969 ; Rec. 375 ; AJDA 1969, p. 700, note LAMARQUE.

5. CE 14.04.1970, req. 76552.

«la lettre en date du 3 janvier 1958... par laquelle le directeur départemental de la reconstruction et du logement précisait... ne saurait, en tout état de cause, être regardée comme fondée sur l'interprétation formellement admise par l'administration fiscale du décret litigieux...»¹

Des assurances données par des fonctionnaires du Commissariat général du Plan et du Fonds de développement économique et social, avant la réalisation des opérations litigieuses, «ne peuvent tenir lieu d'une interprétation formellement admise par l'Administration fiscale»². L'attitude du juge sur ce point est compréhensible, l'Administration fiscale ne peut se voir opposer que sa propre interprétation, dans la mesure où elle n'a pas eu connaissance des intentions et des manifestations de volonté des autres Administrations. Mais le contribuable, peu averti des subtilités de l'organigramme administratif, en pâtit.

Ce souci de ne pas engager l'Administration peut être poussé très loin par le juge. Un arrêt du 19 décembre 1969 développe en ce sens une conception étroite de l'Administration fiscale :

«l'invitation adressée au contribuable par un agent en service hors de la métropole soustrait à l'autorité du directeur général des impôts, pour l'établissement de l'impôt sur les BIC en vigueur au Sahara, ne saurait être regardée comme constituant une interprétation des textes fiscaux...»³

Sans qu'il soit encore possible de parler d'un revirement de jurisprudence, il semble néanmoins que le juge ait atténué la rigueur de sa position, dans un arrêt récent. En effet, le Conseil d'Etat repousse l'interprétation donnée dans une circulaire du ministre de l'Equipement et du logement, qui concerne l'application de la taxe locale d'équipement à la construction de maisons individuelles, mais pour une raison précise : elle

«ne peut être utilement invoquée à l'occasion du présent litige, s'agissant de locaux à usage d'habitation compris dans des immeubles "collectifs" ;»⁴

L'arrêt semble admettre implicitement que ladite circulaire, dotée d'un contenu adéquat à l'espèce, pouvait constituer une interprétation formellement admise.

b - Administration et juge s'accordent à considérer que l'interprétation, communiquée de façon verbale, ne peut être opposée au fisc, pour d'évidente raisons de preuve. En particulier,

«de simples indications verbales, fournies par un centre de renseignements fiscaux, ne sauraient constituer l'interprétation du texte fiscal formellement admise par l'Administration.»⁵

L'attitude du juge est ferme mais compréhensible, dans la mesure où l'acceptation d'une interprétation donnée verbalement équivaldrait à reconnaître

1. CE 15.05.1968 ; Rec. 309.

2. CE 3. 02. 1971 ; Rec. 94 ; Droit Fis. 1971, com. 932, concl. DUFOUR.

3. CE 19.12.1969 ; Rec. 597.

4. CE 25.01.1978 ; Droit Fis. 1978, com. 708.

5. CE 21.06.1968 ; Rec. 382. Dans le même sens : CE 19.03.1969 ; Droit Fis. 1969, com. 737. CE 27.10.1971, req. 81623.

la possibilité d'opposer à l'Administration ses engagements verbaux, donnés a priori avec moins de réflexion, de solennité et de portée qu'une affirmation écrite. Certes, le Conseil d'Etat a eu l'occasion d'admettre l'existence d'un «contrat verbal» entre l'Administration et des particuliers en droit administratif¹, mais la preuve d'un tel engagement était aisée à établir, dans la mesure où le contrat avait reçu exécution. Tel n'est pas le cas d'une disposition à caractère unilatéral et à contenu interprétatif.

c - L'interprétation devant être formelle, un comportement de l'Administration est encore moins susceptible de l'engager, que son attitude soit active ou simplement passive.

Un comportement actif peut consister en un accord conclu entre un contribuable et son inspecteur, sans que le contenu, ni même l'existence de cet accord puissent être vérifiés².

Le contribuable invoque plus fréquemment un consentement implicite. Le juge fiscal est formel, le silence gardé par l'Administration dans une circulaire³, le simple fait d'accepter le versement spontané d'un impôt⁴, ne sauraient constituer une interprétation formellement admise. De même, le fait que l'Administration se soit abstenue de procéder à un rehaussement au cours d'années d'imposition antérieures ne signifie pas qu'elle ait adhéré formellement à une certaine interprétation du texte fiscal⁵. Cependant, un changement d'interprétation peut être exprimé de façon implicite dans une nouvelle instruction :

«que ce faisant, le service a implicitement mais nécessairement renoncé à l'interprétation qui prévalait antérieurement.»⁶

Aucune attitude passive du service ne peut être invoquée en sa faveur par le contribuable⁷, dans la mesure où l'alinéa 1^{er} de l'article 1649 *quinquies* E emploie à dessein l'adverbe "formellement", donc de façon volontaire et dans le respect d'une certaine procédure.

L'Administration fiscale peut évidemment revenir, pour l'avenir, sur l'interprétation qu'elle défendait précédemment. Pour que ce revirement interrompe la garantie du contribuable, un certain parallélisme des formes doit être respecté, pour faire disparaître l'interprétation primitive. Concrètement, une interprétation délivrée à titre individuel doit être abrogée par une notification individuelle à l'intéressé. En toute logique, l'interprétation défendue dans une circulaire est annihilée par une nouvelle disposition à caractère général. En revanche, une décision de jurisprudence qui infirme une interprétation défendue par l'Administration ne met pas fin à la garantie offerte au

1. CE 20.04.1956 ; Rec. 167 ; GAJA N°95.

2. CE 8.05.1967, req. 69.251 et 69.252.

3. CE 6.01.1971 ; Rec. 3.

4. Ibid.

5. CE 19.12.1969 ; Rec. 789.

6. CE 22.02.1978 ; Droit Fis. 1978, com. 1601, concl. MARTIN-LAPRADE.

7. CE 11.07.1973, req. 88817.

contribuable¹, sa portée se trouve en effet limitée à l'espèce.

La jurisprudence a singulièrement étoffé le système mis en place par le législateur. Son travail de clarification a dissipé nombre d'incertitudes soulevées par l'imprécision du texte. Il n'en demeure pas moins que la portée de cet article apparaît tout à fait paradoxale.

SECTION 3 UNE PORTÉE PARADOXALE

L'article 1649 *quinquies* E ayant été adopté par le législateur dans le but de protéger le contribuable contre les changements d'interprétation de l'Administration, il apparaît que la protection ainsi mise en place constitue certes un remède, mais ce remède est — pour reprendre l'expression du Conseil d'Etat dans son rapport de 1974 — contestable dans son principe et imparfait dans ses effets.

§ 1— *Un remède contestable dans son principe.*

Les dispositions de cet article sont tout à fait exorbitantes du système de normes qui régit le droit public français. En effet, un tel remède emporte deux conséquences. D'une part, il reconnaît à l'interprétation de l'Administration une existence juridique (A), et d'autre part, il équivaut à une violation de la légalité (B).

A — Consécration juridique de l'interprétation administrative.

En adoptant l'article 1649 *quinquies* E, le législateur a reconnu à l'Administration la possibilité d'interpréter la loi, en admettant que cette interprétation peut prévaloir contre la loi — même si elle est erronée — au profit du contribuable. Cette reconnaissance confère, dès lors, à l'interprétation administrative, une portée identique à celle de la loi interprétée.

La consécration ainsi donnée par le législateur à l'interprétation administrative l'impose au juge. Ce dernier est tenu de l'appliquer, tout au moins pour le passé, sans pouvoir lui substituer une interprétation plus conforme au contenu de la loi, et son propre rôle d'interprète et d'arbitre se trouve ainsi singulièrement amoindri. Le législateur a implicitement entériné ces implications du phénomène, ainsi qu'une violation de la légalité, sur un plan plus général.

B — Une violation de la légalité.

Cette violation de la légalité est manifeste sur deux plans. Tout d'abord, l'interprétation que l'Administration communique à un contribuable, ou à un

1. CE 11.07.1969 ; Droit Fis. 1969, com. 1049 ; AJDA 1969, 700, note LAMARQUE.

groupe de contribuables, vaut à leur égard aussi longtemps que ne sera pas intervenue une nouvelle interprétation. Dans la mesure où l'interprétation primitive est favorable au contribuable, il ne saisira pas le juge, et elle restera en vigueur à côté, mais surtout contre la loi. Il appartiendra à l'Administration d'informer spécialement le contribuable du changement de doctrine ; dans le cas d'un litige, le juge ne pourra qu'appliquer l'interprétation primitive, même illégale, pour la période définie par l'Administration.

D'autre part, les relations entre Administration et contribuable acquièrent, sous l'empire de l'article 1649 quinquies E, une sorte de caractère contractuel. Comme le note M. CASTAGNEDE, ce caractère quasi-contractuel est dû à l'impossibilité, pour l'Administration, de bouleverser pour le passé, l'équilibre des relations avec son partenaire¹. Cette disposition, qui a le mérite de protéger le contribuable, s'impose à l'Administration, mais aussi au juge, même si ladite interprétation est entachée d'illégalité. Elle aboutit en même temps à reconnaître le bien-fondé d'une interprétation administrative qui demeure en-deçà de la loi.

Sur le plan juridique, le système de protection édicté par le législateur est des plus contestable. L'examen de son efficacité révèle ses limites.

§ 2— *Un remède imparfait dans ses effets.*

L'imperfection réside dans le caractère, à la fois limité et discriminatoire, de la protection.

A — Le caractère limité de la protection.

Ce caractère limité tient à deux causes, de nature très différente. D'une part, la notion d'interprétation qui sous-tend chacune des dispositions du texte est une notion délicate à cerner, que le législateur ne définit pas, et qui se détache mal, en pratique, de la notion voisine de qualification. La frontière entre les deux est parfois ténue.

D'autre part, le juge s'est efforcé d'imposer une conception rigoureuse de l'article 1649 quinquies E, afin de limiter le surcroît d'arbitraire que ce texte octroie à l'Administration. Les statistiques montrent d'ailleurs que beaucoup de recours se fondent sur cet article, mais le juge n'accueille ce moyen que dans un nombre limité de cas, d'environ 5 % par an². La protection frise ici l'illusoire ; elle est de plus, discriminatoire.

B — Le caractère discriminatoire de la protection.

L'application de l'article 1649 quinquies E entraîne une violation du principe d'égalité devant l'impôt. En effet, le dispositif mis en place n'accorde sa protection, dans la majorité des hypothèses, qu'au contribuable ayant bénéficié d'une interprétation individuelle de la part de l'Administration. A situation

1. *Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal* ; RSF 1970, p. 18.

2. Cf. BD 1974, p. 17, act. 16650.

fiscale égale, seul celui-ci pourra échapper à un redressement de l'Administration, dans le cas d'une interprétation primitive jugée illégale par le juge. Cette discrimination renforce la position de l'Administration, qui modulera la diffusion de son interprétation en fonction de ses ambitions globales.

En conclusion, la procédure de l'article 1649 quinquies E du CGI offre matière à critiques, tant sur le plan de l'efficacité que du respect du droit. Comme le note un commentateur anonyme, les dispositions de cet article,

«Destinées à produire une détente dans les rapports entre les contribuables et le fisc, elles provoquent l'agitation des esprits chez les justiciables qui cherchent à donner à la doctrine administrative des prolongements ou des compléments à leur propre usage ; pour avoir permis à l'Administration de légiférer sous cette forme particulière, on s'expose à voir les justiciables eux-mêmes entreprendre de s'affranchir de la loi».¹

Pourtant, cette procédure singulière a le grand mérite d'exister, et d'offrir ainsi au contribuable un minimum de protection. Les solutions de remplacement qui sont proposées apparaissent plus lourdes encore. Ainsi, M. RICCI imagine une autre procédure,

«qui autoriserait l'administration à user, en cas de changement de doctrine, de son droit de répétition. Mais elle serait assortie alors d'une possibilité d'action en responsabilité quasi-automatique contre l'administration fautive.»²

Ce système apparaît comme peu protecteur des intérêts du contribuable, et l'on voit mal celui-ci mettre en cause facilement la responsabilité de l'Administration. De plus, le développement de l'interprétation administrative est tel aujourd'hui, qu'il s'oppose à la négation totale de celle-ci sur le plan juridique.

1. RJF 11-1976, p. 339.

2. Op. cit. p. 67.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

A l'issue de cette analyse de l'interprétation des textes fiscaux par l'Administration fiscale, deux traits saillants se détachent. C'est, d'une part, l'importance prise par cette interprétation dans la vie juridique, avec le consentement implicite du législateur. C'est, d'autre part, l'illégalité fondamentale du rôle ainsi assumé par cette interprétation.

L'interprétation administrative doit normalement respecter l'interprétation élaborée par le juge. Cette subordination est un principe, qui garantit l'intégrité de l'ordre juridique, en assurant le respect du principe de légalité et l'intangibilité de la hiérarchie des normes.

L'analyse qui précède montre cependant que cette subordination est régulièrement battue en brèche. Certes, l'interprétation administrative est parfois alignée par son auteur sur l'interprétation juridictionnelle, certes, interprétation administrative et interprétation juridictionnelle convergent parfois spontanément, mais l'expérience montre que ces hypothèses constituent l'exception. D'une façon globale, nous avons vu que différents facteurs s'additionnent pour limiter les cas où le juge censure effectivement l'interprétation administrative (et partant, l'action administrative).

Prononcer ce diagnostic équivaut à poser un truisme. La cause fondamentale de ce phénomène réside dans le fait que l'interprétation administrative est devenue irremplaçable, son importance est telle que son existence ne peut pas être niée. Dès lors, une approche réaliste commande d'accorder à ce phénomène une existence juridique, qui permettrait de la reconnaître mais aussi de l'encadrer. En d'autres termes, l'édition d'une procédure administrative non contentieuse dans le domaine fiscal permettrait d'y introduire plus de rigueur, en soumettant l'élaboration des dispositions administratives à des règles, et en cantonnant l'arbitraire de leurs auteurs dans des limites étroites.

Sur un autre plan, cette reconnaissance et cet encadrement auraient un mérite supplémentaire, de faciliter la connaissance de l'œuvre administrative, notamment de son interprétation. L'interprétation actuelle de l'Administration fiscale est redoutable parce qu'elle est omniprésente, mais aussi parce qu'elle est mal connue, acheminée par des véhicules très divers, et fugitive. L'octroi d'un cadre juridique à l'expression de cette interprétation offrirait au contribuable des garanties contre l'arbitraire et le discriminatoire.

Abstraction faite de ces suggestions, et en se cantonnant dans l'analyse scientifique, la supériorité de l'interprétation du juge sur celle de l'Administration réside en deux points. D'une part, la constitution confie au juge la mission de trancher les litiges en faisant prévaloir l'interprétation de la norme qu'il juge correcte, et cette supériorité juridique s'impose à l'Administration. D'autre part, et dans un tout autre domaine, l'interprétation du juge est d'une approche plus aisée, et l'analyse qui va suivre d'efforcera de cerner, aussi bien les techniques d'interprétation employées par lui, que les fondements sur lesquels il appuie sa démarche.

DEUXIEME PARTIE

L'INTERPRETATION DES TEXTES FISCAUX

PAR LE JUGE FISCAL

Le rôle du juge fiscal s'inscrit dans un cadre juridiquement défini — à la différence de l'Administration — il statue de façon solennelle et publique sur les litiges relatifs à l'application de ce droit. Ses décisions sont exécutoires par elles-mêmes et font l'objet d'une publication systématique, aussi est-il possible de prendre connaissance du raisonnement suivi par le juge pour rendre sa décision, et de l'analyser de façon également systématique. Cette plus grande facilité à connaître les méthodes du juge ne signifie pas, au fond, que ses méthodes de travail sont différentes de celles de l'Administration, mais simplement qu'elles sont plus aisées à connaître. Les rapports et conclusions, dont la publication accompagne souvent celle des jugements, facilitent encore cette prise de connaissance.

La solution d'un litige passe, devant le juge fiscal, par l'interprétation de la norme pertinente, afin de déterminer sa portée, et partant, conclure à l'imposition ou à l'exonération de la situation litigieuse. Soumis au principe de légalité, le juge ne peut pas suivre son seul bon plaisir, pour déterminer le sens de la norme fiscale, la démarche intellectuelle qu'il développe doit être suffisamment rigoureuse pour ne pas encourir le reproche d'illégalité. D'un autre côté, le juge est tenu de juger, sous peine de commettre un déni de justice, il sera donc tiraillé entre cette obligation et celle de ne pas violer le droit positif. L'interprétation sera, au gré des circonstances, la résultante de ces deux préoccupations contradictoires.

A la différence de l'interprétation administrative, l'interprétation des textes fiscaux élaborés par le juge ne soulève aucun problème d'existence, mais en revanche, l'intérêt de son étude se situe au niveau des méthodes d'interprétation.

En vérité, le juge est tenu de respecter en droit fiscal un certain nombre de principes d'interprétation spécifiques à cette branche du droit (*TITRE II*), qui servent de fondement et de justificatif à certaines techniques d'interprétation (*TITRE I*), utilisées pour dégager un sens de la norme fiscale à la fois optimal et juridiquement régulier. L'asservissement global des techniques au respect des principes est total, mais c'est au juge qu'appartient la détermination de la technique la plus adéquate dans chaque espèce. L'étendue de sa compétence apparaît considérable, aussi, avant d'approfondir sa démarche interprétative, il convient d'analyser les caractéristiques de la juridiction fiscale. (*CHAPITRE PRELIMINAIRE*).

CHAPITRE PRELIMINAIRE

LES CARACTERISTIQUES DE LA JURIDICTION FISCALE

La fonction juridictionnelle est assurée, en droit fiscal français, par deux ordres distincts, les juridictions administratives et les juridictions judiciaires. Ce partage tire son origine de la loi des 6-11 septembre 1790, par laquelle la Constituante donne compétence aux juridictions civiles pour les impôts indirects, mais réserve à l'Administration elle-même le soin de régler les litiges relatifs aux impôts directs. La loi du 22 Frimaire An VII attribue aux juridictions compétence en matière d'enregistrement, tandis que la loi du 28 Pluviôse An VIII créant les conseils de préfecture, leur attribue compétence en matière de contributions directes.

Avec le Luxembourg, la France est un des rares Etats qui pratique cette division du contentieux¹, sans que celle-ci soit vraiment justifiable. Seules, des circonstances historiques permettent d'expliquer cette attribution partagée, les membres de la Constituante ont reproduit un schéma emprunté à l'Ancien Régime, et lorsque les impôts indirects — fort peu populaires — ont été massivement réintroduits, en 1806, l'attribution de leur contentieux à des juridictions avait un but psychologique : rassurer les contribuables effrayés par l'Administration.

A l'heure actuelle, les articles 1939 et 1946 du CGI définissent respectivement les compétences de la juridiction administrative et de la juridiction judiciaire en matière fiscale. Les premières sont compétentes pour les litiges relatifs aux impôts directs et aux taxes sur le chiffre d'affaires, les secondes traitent du contentieux des droits d'enregistrement et de timbre, des contributions indirectes et de la taxe de publicité foncière. L'article 357 bis du Code des Douanes leur attribue également le traitement des contestations concernant le paiement ou le remboursement des droits de douane.

Cette dichotomie organique ne porte cependant pas vraiment atteinte à l'unicité du juge fiscal. Certes, le juge appartient à un ordre juridictionnel déterminé avant d'être juge fiscal, et il serait permis de penser que son approche du litige et sa méthode d'interprétation sont influencées par le cadre-judiciaire ou administratif — dans lequel il exerce ses fonctions. En d'autres termes, les réflexes du juge fiscal seraient différents, selon qu'il appartient à l'ordre judiciaire ou à l'ordre administratif. A l'issue de la recherche entreprise ici, il est possible de poser un postulat ainsi formulé : en droit français, le juge fiscal est une institution homogène. Ce postulat, il nous appartient d'en démontrer

1. Les autres Etats font appel, à des juridictions spécialisées (RFA), ou à un seul ordre de juridiction, soit judiciaire (Belgique, Pays-Bas, Grande-Bretagne, Etats-Unis), soit administratif (Suède).

l'exactitude, tout au long des développements qui vont suivre. L'affirmation de départ ainsi posée constitue l'axe de présentation de la juridiction fiscale. Les développements qui vont suivre considèrent donc la problématique de la dualité de juridiction comme résolue. Ainsi, l'interprétation du juge fiscal sera envisagée comme un ensemble homogène. En revanche, les différences de méthodes et divergences d'interprétation feront l'objet d'une analyse particulière chaque fois qu'elles apparaîtront.

Nous aurons l'occasion d'insister sur la grande convergence des méthodes employées par le juge civil et le juge administratif statuant en matière fiscale, mais auparavant il importe de montrer que cette unicité se vérifie par l'existence de trois facteurs, qui sont respectivement l'homogénéité de la jurisprudence (*Section 1*), l'identité de pouvoirs du juge (*Section 2*), et la nature spécifique de son contentieux (*Section 3*).

SECTION 1 UNE JURISPRUDENCE HOMOGENE

Le juge fiscal est une institution qui transcende ses origines ambiguës, car il tranche les litiges afférents à cette branche de droit avant que d'être un magistrat d'origine judiciaire ou administrative. Il s'est en effet suffisamment pénétré de la spécificité de ce droit pour en acquérir les réflexes originaux, et cette unité de vue des deux ordres de juridictions compétents en matière fiscale se manifeste au niveau de la démarche intellectuelle (§1), comme au niveau des résultats de celle-ci (§2).

§ 1 — Une semblable démarche.

Lorsqu'il doit trancher un litige fiscal, le juge judiciaire ou administratif compétent procède de la même manière pour appréhender la situation litigieuse et lui apporter la solution juridiquement adéquate. Cette similitude dans la démarche repose sur une même technique de raisonnement (A) et sur des compétences semblables (B).

A — Une même technique de raisonnement.

La présentation formelle des décisions de justice rendues en matière fiscale est pratiquement identique chez les deux ordres de juridiction, particulièrement au niveau des deux juridictions suprêmes. Cette présentation ne se différencie d'ailleurs pas fondamentalement des décisions rendues par le Conseil d'Etat en matière administrative et par la Cour de cassation en matière civile. L'ordonnancement en est immuable, reposant sur un moule formel unique fait de trois éléments constitutifs, les visas, la motivation et le dispositif. Si les visas fondent la décision sur les textes pertinents, tandis que le dispositif possède seul l'autorité de chose jugée, la motivation apparaît comme l'élément le plus révélateur de la démarche du juge. Toute la genèse intellectuelle de sa

décision ne s'y découvre pas, car les attendus et les considérants sont d'une grande concision, mais la technique de raisonnement qui y transparaît se révèle, à l'analyse, purement syllogistique. La majeure retrace le texte pertinent, la mineure expose la situation litigieuse, la conclusion prononce la solution :

« Considérant que l'art. 1452 du CGI dispose que les droits de patente sont
" applicables « aux établissements publics ayant un caractère industriel ou
" commercial » ; qu'aux termes de l'art. 1^{er} de la loi du 3 mai 1946, qui l'a
créé, l'Office national d'études et de recherches aéronautiques constitue
" « un epic » ; qu'il ressort du rapprochement de ces deux dispositions législa-
tives que l'ONERA est au nombre des personnes légalement passibles de la
contribution des patentes. »¹

« Vu l'art. 27 de la loi du 31 juillet 1920 ;

Attendu que cette disposition légale accorde exonération de la taxe sur le
revenu des capitaux mobiliers pour la distribution aux actionnaires d'une
société française par actions, des produits d'actions nominatives d'une
autre société...

Attendu que la société des huileries de Valenciennes, société française par
actions, est en possession d'un certain nombre d'actions de la Société...

Attendu, dès lors, que rien n'autorisait le tribunal de Lille à refuser en
l'espèce l'exonération d'impôt réclamée et que le jugement attaqué a, par
suite, violé la disposition susvisée ;

Par ces motifs,

Casse... renvoie... »²

Le syllogisme n'est généralement pas aussi simple, car le nombre de moyens invoqués commande généralement celui des majeures et des mineures, mais la trame de chaque décision est globalement la même. Le choix de la majeure se révèle fondamental, puisqu'il est l'attribut de la conclusion. La technique de raisonnement fait donc l'objet d'une utilisation uniforme par les deux juridictions fiscales, qui disposent par ailleurs de compétences semblables.

B — Des compétences semblables.

Lorsqu'il statue en matière de contentieux de l'imposition, le juge fiscal dispose des mêmes pouvoirs, quelque soit l'ordre de juridiction auquel il appartient. A la différence du contentieux civil ordinaire³, le juge judiciaire statuant en matière fiscale se reconnaît le pouvoir de dépasser la simple interprétation pour apprécier la légalité de réglemets administratifs fiscaux⁴.

L'appel n'existe pas devant les juridictions civiles statuant en matière fiscale, la décision du TGI ne peut faire l'objet que d'un recours en cassation (art. 1950 du CGI). Le problème se pose, de savoir si, dans ce cas, la Cour de cassation peut se préoccuper des questions de fait. La réponse est affirmative, à la différence du contentieux civil, mais elle est nuancée. En effet, la Haute Juridiction ne se comporte pas comme un juge d'appel, puisqu'elle

1. CE 6. 04. 1962 ; Rec. 255.

2. Cass. civ. 23. 03. 1931 ; DH 1931, 266.

3. TC 16. 06. 1923 ; Rec. 498.

4. TC 27. 10. 1931 ; Rec. 1173.

«n'examine que les moyens de fait préalablement soulevés devant le tribunal et n'exerce son droit de censure qu'avec une grande réserve».¹

Dans une décision de 1890, la Haute Juridiction note cependant que

«dans l'application des lois sur l'enregistrement, la Cour de cassation a sur le sens véritable des conventions un droit de contrôle dont l'exercice ne saurait être paralysé par les interprétations des tribunaux civils.»²

A l'exception de cette dernière nuance, les pouvoirs des deux juridictions suprêmes sont donc très semblables lorsqu'ils statuent en matière fiscale. L'identité de démarche et de moyens ne peut déboucher que sur des résultats jurisprudentiels comparables.

§ 2— *Des résultats jurisprudentiels comparables.*

La reconnaissance de l'unicité du juge fiscal passe par la constatation de l'homogénéité de sa jurisprudence, sans égard à la juridiction qui a rendu la décision. Au-delà des nuances qui les différencient, les deux juges compétents en matière fiscale interprètent de la même façon les textes fiscaux. Certes, il ne faut pas dissimuler d'emblée que les deux juges divergent parfois pour interpréter certaines dispositions du droit fiscal, mais ces différences résultent le plus souvent de préoccupations ou d'angles de vision qui ne sont pas identiques. Le juge fiscal est avant tout compétent pour trancher des litiges relatifs à l'existence même d'un impôt. Chaque impôt présente des caractéristiques originales et le juge va donc envisager le droit fiscal en fonction des spécificités propres à l'impôt pour lequel il est compétent. Selon les particularités que présente cet impôt, la signification donnée par le juge à certains concepts du droit fiscal va varier, et ces variations sont perceptibles, aussi bien à l'intérieur de chacun des deux ordres de juridiction qu'entre les deux ordres.

Ces anomalies ne doivent cependant pas masquer une constatation essentielle : le juge fiscal est un, en ce que globalement il interprète de la même façon un même texte fiscal, quel que soit l'ordre juridictionnel dont il relève. D'ailleurs, les pouvoirs du juge fiscal sont identiques, quel que soit l'ordre auquel il appartienne.

SECTION 2 UN CONTENTIEUX SPECIFIQUE

Le contentieux analysé ici doit être défini (§ 1), avant d'examiner les phases qui le composent (§ 2), et de s'interroger sur sa nature juridique (§ 3).

1. P. BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition* ; Paris 1972, p. 124.

2. Cass. civ. 29. 07. 1890 ; S 1891. I. 183.

Dans le même sens : 29. 06. 1887 ; S 1889. I. 37.

§ 1 — La délimitation du contentieux fiscal.

Le champ de l'étude pratiquée ici doit être délimité au préalable. Il s'agit d'analyser l'interprétation des textes fiscaux effectuée par le juge, mais dans un cadre bien précis. En effet, il s'agit non pas d'étudier l'activité du juge dans l'ensemble du contentieux des impôts, mais de privilégier un aspect de ce contentieux, en l'occurrence le contentieux de l'imposition. Ce terme englobe tous les litiges relatifs à la créance fiscale proprement dite, et ce contentieux forme par conséquent le cœur même du contentieux fiscal, c'est-à-dire son composant le plus spécifique.

Les autres formes de contentieux fiscal, que sont le contentieux du recouvrement et le contentieux répressif de l'infraction fiscale, sont donc écartées du champ de notre étude. Le contentieux de l'annulation des normes fiscales, en revanche, pose un problème délicat à résoudre. Il s'agit en effet d'une branche réduite du contentieux fiscal, dans la mesure où le juge ne rend, chaque année, qu'une dizaine de décisions en ce domaine.

De plus, ce contentieux évoque très nettement, par la méthode employée, le contentieux de l'annulation en droit commun. La démarche suivie par le juge en ce domaine consiste en effet à vérifier la conformité de la norme litigieuse à une norme supérieure, et ce processus purement technique n'apparaît pas, en tant que tel, comme spécifiquement fiscal. Cette identité de démarche et d'approche des deux contentieux de l'annulation — administratif et fiscal — incite à exclure ce dernier du champ de cette étude, en raison de son insuffisante spécificité. Cependant, il mérite de ne pas être exclu totalement dans la mesure où s'y trouvent fréquemment évoqués certains principes constitutifs du droit fiscal. Dans cette mesure, le contentieux de l'annulation ne sera pas totalement écarté du champ de notre étude, dont l'essentiel de l'analyse sera néanmoins consacré au contentieux de l'imposition. Depuis son unification, ce dernier contentieux est organisé dans le cadre d'une procédure en deux étapes.

§ 2 — Une procédure en deux étapes.

La loi du 27 décembre 1963 est venue unifier les modes de recours, en disposant que, pour tous les impôts, la procédure à suivre doit désormais respecter un cheminement en deux étapes, un recours préalable à l'Administration (A) devant précéder toute saisine du juge (B).

A — Le recours préalable à l'Administration.

A la différence de la règle de droit commun de la décision préalable, cette étape — elle aussi obligatoire — apparaît comme une phase quasi-juridictionnelle. La réclamation est en effet instruite — le délai de droit commun de silence pendant 4 mois est remplacé ici par un délai de 6 mois — et c'est elle qui va constituer le début de l'instance contentieuse, alors que ce rôle est assumé par la décision administrative en droit commun. De plus, l'article 1938 § 3 du CGI

permet au service des impôts de saisir du litige directement le tribunal compétent, plutôt que de rendre lui-même une décision préalable.

B — La saisine du juge fiscal.

Le déroulement de cette seconde étape obéit à une procédure spécifique, qui présente deux traits essentiels. D'une part, les pouvoirs du juge fiscal sont différents de ceux qu'il exerce dans le cadre du contentieux civil ou administratif de droit commun (1), d'autre part ces pouvoirs sont largement semblables, quel que soit l'ordre auquel appartient la juridiction (2).

1. — Le juge judiciaire, statuant en matière fiscale, jouit d'une plénitude de juridiction, qui lui permet notamment d'apprécier la légalité de règlements administratifs¹, mais également d'actes administratifs particuliers², dont il peut d'ailleurs connaître les litiges relatifs à l'interprétation³. Les pouvoirs du juge excèdent ici ceux qu'il détient en droit commun depuis la jurisprudence «Septfonds»⁴. De plus, outre l'absence d'appel, la Cour de cassation statuant en matière fiscale se livre à l'appréciation des faits, donc excède le champ habituel de sa compétence⁵.

Le juge administratif, de son côté, ne dispose pas d'une plénitude de juridiction étendue à la solution de questions préjudicielles, et ses pouvoirs semblent globalement amoindris lorsqu'on les compare à ceux dont il dispose dans le contentieux administratif général. En particulier, ses pouvoirs inquisitoriaux sont limités par le régime spécifique de la preuve, dont la charge incombe en général à l'Administration. De même, la fixation des délais, dans chacune des étapes du procès, échappe au juge fiscal, puisque l'article 1941 du CGI les fixe lui-même. Les cas de désistement d'office qu'il peut constater lors de l'échange des mémoires se résument à deux hypothèses, la rétention des dossiers, et la non production du mémoire ampliatif⁶. La communication de documents aux parties se trouve réglementée par l'article 1941-6 (al. 2 et 3), afin de protéger le secret professionnel des contribuables.

En revanche, le juge fiscal considère que les principes généraux du contentieux administratif doivent trouver application en matière fiscale, «toutes les fois où les dispositions spéciales du Code général des Impôts n'y dérogeaient pas»⁷.

1. Cass. com. 31. 01. 1956 ; JCP 1956. II. 9261. TC 26. 02. 1964 ; Rec. 855.

2. TC 16. 06. 1923 ; Rec. 501. Cass. req. 19. 03. 1947 ; S. 1947. I. 91.

3. Cass. civ. 6. 10. 1953 ; D. 1954. 40.

4. TC 16. 06. 1923 ; Rec. 498. S 1923. 3. 49, note HAURIU. D 1924. 3. 41, concl. MATTER.

5. Cass. civ. 25. 10. 1927 ; Sem. Jur. 1927, 1431.

6. Cette limitation ressort notamment de l'arrêt du CE, du 19. 10. 1962 ; Rec. 557 ; sur ce point, cf. également CE 19. 05. 1972 ; Droit Fis. 72, com. 1895, concl. SCHMELTZ.

7. Concl. SCHMELTZ précitées ; le commissaire s'appuie sur deux arrêts, des 20 avril 1966 (req. 65. 160) et 13 juillet 1967 (req. 71. 240).

2. — La loi du 27 décembre 1963 porte unification des procédures, délais et pénalités en matière fiscale. La saisine du juge, qui intervient après celle du directeur, s'effectue selon des modalités identiques, quel que soit l'impôt, et partant, quel que soit le juge. Le caractère écrit de la procédure, la simplicité qui préside à son déroulement caractérisent toutes les instances relatives au contentieux de l'imposition. La confrontation des dispositions relatives à la procédure devant le tribunal administratif et devant le tribunal de grande instance, respectivement les articles 1939 ss. et 1946 ss. du CGI, ne révèle pas de différence notable. Comme l'écrit M. RENAHY, le juge fiscal

«se prononce sur la légalité de l'imposition dans tous les cas, et contrôle de la même façon l'activité des administrations fiscales : il confirme l'imposition si elle lui semble légale, ou décide un dégrèvement dans le cas contraire, et substitue sa propre décision à celle de l'administration.»¹

La nature juridique de ce contentieux a d'ailleurs fait l'objet de controverses importantes.

§ 3 — *Un contentieux d'une nature juridique controversée.*

Le contentieux de l'imposition est un contentieux administratif, même lorsqu'il se déroule devant une juridiction judiciaire, mais de nombreux auteurs ont éprouvé quelque difficulté à l'intégrer dans l'une des catégories existantes, le contentieux de l'annulation et le plein contentieux. Le contribuable est en situation légale et réglementaire², et le contentieux va porter essentiellement sur l'existence ou la quotité de la dette d'impôt. Il en résulte que le juge peut corriger l'évaluation dressée par l'Administration fiscale, et partant modifier l'imposition. Il s'agit par conséquent d'un contentieux de pleine juridiction, ainsi que le reconnaît le Conseil d'Etat dans sa décision de 1962, «*Sté des Acières de Pompey*»³. Sur cette affaire, le commissaire du gouvernement POUSSIERE avait produit des conclusions aboutissant à considérer le contentieux de l'imposition comme spécifique, participant des deux catégories de contentieux administratif. C'est une position voisine que défend M. LASRY. Il note que ce contentieux porte sur l'existence ou la quotité de la dette d'impôt d'un contribuable déterminé, donc est un contentieux de pleine juridiction, mais ajoute que «les droits et obligations des contribuables ne peuvent se définir que par rapport aux textes qui déterminent l'assiette et le fait générateur de l'impôt, donc il s'agit d'un contentieux de légalité»⁴. MM. TROTABAS et COTTERET partagent cette analyse, puisque selon eux,

1. M. RENAHY : *Unité et diversité du contentieux fiscal français* ; thèse Paris, 1955, dactyl., p. 157.

2. CE 28.06.1961 ; Rec. 443.

3. CE 29.06.1962 ; Rec. 438 ; JCP 1963.II.13026, concl. POUSSIERE et note TOURDIA ; RSF 1964, 391, note LALUMIERE.

4. C. LASRY, *Le Conseil d'Etat juge de l'impôt* ; EDCE 1955, p. 62.

«la solution plus simple et sans doute plus exacte consiste à dire que le contentieux fiscal est en lui-même un contentieux objectif, mais qu'il est traité sur le plan de la procédure comme un contentieux de pleine juridiction».¹

Ceci revient à dire que la situation légale et réglementaire du contribuable vis-à-vis du fisc ne s'oppose pas à un recours de plein contentieux. En vérité, comme l'écrit M. BERN, ce contentieux de l'imposition «se présente comme un simple contentieux de pleine juridiction, la question de savoir s'il aurait un caractère objectif ou subjectif paraissant dépourvue d'intérêt pratique»². La distinction entre objectivité et subjectivité n'a effectivement pas grand sens, dans la mesure où l'étendue des pouvoirs du juge suffit à qualifier le contentieux.

L'autorité de chose jugée est limitée à la question spécialement tranchée par le juge, mais l'addition de décisions comparables sur une question de droit peut former une jurisprudence. L'interprétation qu'effectue ainsi le juge fiscal à l'occasion de chaque litige est assurément créatrice, mais le problème est de savoir si elle est spécifique. Longtemps déniée à la jurisprudence fiscale, la spécificité de ce pouvoir créateur mérite d'être recherchée à travers la démarche interprétative suivie par le juge dans chacune de ses décisions. Cette démarche se décompose en deux étapes, le juge fiscal utilise certaines techniques d'interprétation (*TITRE I*), mais la sélection d'une technique correspond au souci d'assurer le respect des principes substantiels qui constituent l'essence même de cette branche du droit. En d'autres termes, la décision d'utiliser une technique d'interprétation déterminée repose toujours sur un fondement substantiel (*TITRE II*). Le choix entre les différentes techniques est fait par le juge, dans le souci de trouver pour chaque norme, dans chaque litige, l'interprétation la plus adéquate au principe fiscal qui s'y trouve impliqué.

1. *Droit Fiscal* ; 1973, p. 299.

2. *La nature juridique du contentieux de l'imposition* ; Paris 1972, p. 5.

TITRE 1

LES TECHNIQUES D'INTERPRETATION

DU JUGE FISCAL

La démarche suivie par le juge doit être décomposée, afin de déterminer quelles sont les méthodes auxquelles il a recours pour extraire des textes fiscaux la solution du litige qui lui est soumis. L'analyse opérée ici est donc une analyse technique. En effet, comme les autres branches du droit, le droit fiscal connaît un certain nombre de règles d'interprétation. Si aucune d'entre elles ne se trouve expressément posée par un texte constitutionnel elles apparaissent en revanche sous la plume du juge — qui annonce ainsi son désir de s'y conformer — mais leur recensement complet est l'œuvre de la doctrine car nombre d'entre elles ne sont respectées par le juge que de façon implicite, puisqu'il n'est que faiblement tenu de justifier sa démarche. Leur existence est parfois difficile à découvrir, avant même de vérifier leur bien-fondé.

L'œuvre de la doctrine a consisté à recenser, au fil des décennies, quatre séries de préceptes qui se veulent tirés de l'analyse de la jurisprudence, et sont autant de démarches suggérées à l'interprète. Les auteurs classiques — dans leur quasi-totalité — n'ont reconnu au juge fiscal que la possibilité de pratiquer une interprétation stricte, avec simplement la faculté, lorsque le texte est trop ambigu pour permettre le recours à une telle démarche, d'utiliser la règle *in dubio contra fiscum*. D'autres vont cependant plus loin, en permettant à l'interprète de prolonger la formule légale interprétée par l'usage d'une interprétation restrictive ou bien d'une interprétation extensive, fondée sur la volonté du législateur, à partir d'éléments extérieurs au texte interprété. Dépassant cette démarche, GENY a même admis que le juge pouvait substituer à l'interprétation proprement dite une « libre recherche scientifique », mais il a cependant exclu cette possibilité pour le droit fiscal, ce que M. TRO-TABAS conteste.

Face à l'immensité hétérogène de la jurisprudence, l'analyste se trouve en proie à la perplexité. Le caractère de solution ponctuelle que présente chaque décision, l'absence d'arrêts de règlement, rendent difficile l'édification d'une structure d'analyse qui permettrait de caractériser facilement l'ensemble de la jurisprudence fiscale. Le juge n'a pas esquissé de démarche en ce sens, la structure des recueils de jurisprudence ne présente pas davantage la matière de l'analyse sous cet angle : le bulletin officiel des arrêts de la Cour de cassation ne retient pas l'interprétation comme rubrique du contentieux fiscal, tandis que le recueil LEBON ne place sous ce vocable que les arrêts rendus sur la base de l'article 1649 *quinquies* E du CGI.

Pourtant, il importe absolument d'analyser l'interprétation juridictionnelle en fondant sa démarche sur une sorte de canevas succinct permettant d'examiner, comme à travers une grille, l'attitude du juge. Dès lors, le choix se révèle simple puisqu'il se résume à une alternative. Ou bien il s'agit de reprendre la seule structure d'analyse existante — celle édictée par la doctrine — ou bien il s'agit d'élaborer une nouvelle structure. Opter pour le second terme de l'alternative est apparu comme une solution peu adéquate au contexte. Certes, une démarche strictement inductive apparaît comme le moyen le plus rationnel d'analyser une jurisprudence, mais la recherche des méthodes d'interprétation du juge fiscal intervient dans un contexte précis, qui n'est d'ailleurs pas la moindre des spécificités du champ imparti à cette étude. En effet, si l'interprétation des textes fiscaux par le juge fiscal a provoqué, depuis le XIX^{ème} siècle, tant de polémiques, c'est essentiellement parce que ce domaine s'est révélé un point de rencontre entre le droit privé et le droit public, et par là-même, a constitué le champ clos des controverses doctrinales, où se mesureraient les représentants des deux branches de l'analyse juridique, toutes deux soucieuses de s'approprier cette jeune pousse surgie dans le jardin du droit français. Les antagonismes se sont émoussés, le débat a perdu de sa vivacité, mais l'intérêt qu'il a suscité n'est pas retombé pour autant. Aussi, est-il apparu souhaitable de recenser les différentes techniques d'interprétation que les membres de la doctrine reconnaissent ou dénie — selon les cas — au juge fiscal, et d'en faire la base de notre grille d'analyse de la jurisprudence. Le choix de cette méthode offre le mérite d'étudier, pour chacune de ces techniques d'interprétation, le sens qu'a entendu lui donner la doctrine, puis de confronter la conception définie par celle-ci à la signification dégagée par la pratique jurisprudentielle. Cette vérification des assertions de la doctrine permettra de déceler les erreurs qu'elle a commises et de reconstituer la réalité des méthodes employées par le juge pour interpréter les textes fiscaux.

Les quatre techniques d'interprétation qui formeront la trame de notre analyse, doivent être envisagées de façon séparée, car elles se contredisent partiellement. Certaines d'entre elles manifestent d'ailleurs des prétentions à l'hégémonie qui visent à exclure les autres démarches de l'arsenal du juge fiscal. Cet antagonisme entre techniques semble exister particulièrement entre l'interprétation stricte et l'interprétation extensive, tandis que le droit à l'existence de la libre recherche scientifique n'est pas reconnu en matière fiscale.

La clarification de cette situation très confuse nécessite une analyse successive de chacune de ces techniques d'interprétation, analyse qui s'orientera autour de deux pôles. En effet, ces quatre techniques peuvent être regroupées en deux séries, dont le critère séparateur est constitué par la marge de liberté que chaque technique accorde à l'interprète, vis-à-vis du texte interprété. D'un côté, l'interprétation stricte et son complément, la règle *in dubio contra fiscum*, se caractérisent par le respect du cadre formel qui s'offre à l'interprète (*SOUS-TITRE 1*), tandis que l'interprétation restrictive, l'interprétation extensive et la libre recherche scientifique ont en commun de fonctionner à l'aide d'éléments extérieurs au texte interprété (*SOUS-TITRE 2*).

SOUS-TITRE 1

L'INTERPRETATION CANTONNEE

DANS LES LIMITES DU TEXTE INTERPRETE

Le droit fiscal moderne s'est formé à partir des droits d'enregistrement — la loi du 22 Frimaire An VII a longtemps constitué l'ossature du système fiscal français¹ — et les auteurs civilistes, qui se sont penchés sur ces droits assis sur des actes régis par le droit privé, ont estimé qu'un droit aussi exceptionnel — pour ne pas dire exorbitant — ne pouvait être utilisé par le juge qu'à travers une interprétation stricte de ses dispositions. Dans l'hypothèse où une telle technique ne permettrait pas de dégager la solution de l'espèce pendante, le juge serait autorisé à faire usage de la vieille maxime *in dubio contra fiscum*. Ces deux techniques complémentaires ont l'apparence de la simplicité, et partant de l'efficacité, elles font pourtant l'objet de vives critiques, qu'il convient d'examiner pour chacune d'entre elles après avoir analysé ses composantes. L'interprétation stricte se caractérise par une subordination à la formule légale (*CHAPITRE 1*), tandis que la règle *in dubio contra fiscum* ambitionne de compléter cette formule légale (*CHAPITRE 2*).

1. Au niveau des principes tout au moins ; les « 4 vieilles » ont rapidement représenté l'essentiel des ressources fiscales de l'Etat.

CHAPITRE 1

LA SUBORDINATION A LA FORMULE LEGALE : LE PRINCIPE DE L'INTERPRETATION STRICTE

L'interprétation des textes fiscaux sous-entend, depuis la naissance du droit fiscal moderne, c'est-à-dire depuis le début du XIX^{ème} siècle, le recours à cette technique d'interprétation, et le principe en a été si souvent proclamé qu'il est parvenu à s'identifier à toute notion d'interprétation des textes fiscaux. Les utilisateurs des textes fiscaux y font une référence si automatique que la recherche de ses origines et la vérification de son bien-fondé semblent avoir échappé depuis quelques décennies à la sagacité des interprètes. Le concept de l'interprétation stricte appelle pourtant une analyse critique dont l'ambition est de le situer à sa véritable place, c'est-à-dire de le dépouiller des éléments — plus proches du fétichisme que du droit — dont se trouve entourée son utilisation en droit fiscal (*Section 2*). Mais avant de parvenir à ce stade de l'analyse, il convient au préalable de définir avec précision cette notion d'interprétation stricte (*Section 1*).

SECTION 1 DEFINITION DE L'INTERPRETATION STRICTE

Malgré l'emploi fréquent qui en est fait, ce concept apparaît comme un principe extrêmement flou, dont il faut préciser les contours avant de pouvoir mesurer sa place exacte.

§ 1 — Les contours du concept.

Cette impression de flou est provoquée par l'emploi désordonné d'un vocabulaire imprécis, c'est pourquoi il apparaît nécessaire de dépasser ces imprécisions pour étudier le déroulement du processus interprétatif lui-même.

A — Le dépassement des incohérences de vocabulaire.

La Cour de cassation et une partie de la doctrine utilisent indifféremment les expressions « interprétation littérale », « application littérale » et « interpréta-

tion stricte» pour désigner la même démarche¹. Cette confusion dans l'emploi des termes ne paraît pas délibérée, mais elle dénote une conception très élémentaire de l'activité du juge, voire même une négation de la démarche interprétative elle-même. Or, nous avons déjà vu², que l'application de la norme doit toujours être précédée d'une phase d'interprétation, car aucune disposition n'est suffisamment précise pour assurer la solution d'un litige même simple par l'intervention d'une simple application.

L'expression «interprétation littérale», quant à elle, est composée de 2 termes antithétiques, puisque la démarche interprétative ne s'accomplit qu'au moyen d'une réflexion sur le texte en cause, c'est-à-dire d'un certain recul par rapport à lui. Or, cette réflexion ne peut pas, par définition, être littérale.

L'emploi du qualificatif «littérale» dans les 2 expressions précitées apparaît ingénu, car il sous-entend que la simple lecture d'un texte, entreprise par un lecteur dépourvu des préjugés du juriste, lui permet de résoudre le litige qui lui est soumis. Une telle attitude ne correspond pas à la complexité du droit contemporain, et singulièrement du droit fiscal.

En vérité, cette question est secondaire. Il importe peu que la doctrine et le juge n'aient pas usé de davantage de rigueur dans l'emploi des termes. Il convient ici de ne prendre en considération que l'intention manifeste révélée par leurs écrits. Or, il apparaît clairement, à la lecture de ceux-ci, que l'emploi de ces 3 expressions est fait de façon indistincte, et ne concerne en réalité qu'un seul concept, celui d'interprétation stricte. En conséquence, seule la démarche ainsi qualifiée doit faire l'objet d'une analyse.

B — Etude du schéma de l'interprétation stricte.

L'interprétation stricte consiste, en présence d'un texte clair et précis, à adapter ses dispositions à l'espèce, sans leur donner une portée plus large ou plus étroite que ne le permet leur contenu formel. Cette adaptation, qui est la base de toute interprétation, suppose donc qu'une marge de manœuvre minimale est laissée à l'interprète. D'ailleurs, la Cour de cassation considère que l'application de ce principe n'interdit pas à l'interprète de rechercher l'intention du législateur³. Même si cette quête se limite au texte examiné, elle suppose néanmoins une recherche et une réflexion d'une ampleur certaine, afin d'en dégager la portée.

1. Cf. par exemple, DUBLINEAU, *Traité théorique et pratique de l'enregistrement*, 2ème éd. n°157. CORNEILLE, concl. sur CE 1.03.1921 ; S. 1921.III.18. CHRETIEN, note ss CE 5.06 et 3.07.1950 ; RSLF 1951, pp. 178-179. G. MORANGE, *L'interprétation des lois fiscales* ; RSLF 1951, p. 640. ODENT, Cours de contentieux administratif 1970-71, fasc. 1, p. 337. P. BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition* ; 1972, p. 136.

2. Cf. l'Introduction générale, pp. 8 et 9.

3. Cass. civ. 27.11.1889 ; D. 1890 . I . 180, note A. Wahl.

Cass. req. 10.05.1893 ; S. 1893 . I . 533

Cass. req. 21.11.1898 ; S. 1899 . I . 193

Cass. req. 15.04.1899 ; S. 1899 . I . 418

Cass. req. 24.04.1901 ; S. 1902 . I . 289

Cass. req. 25.11.1907 ; S. 1910 . I . 267.

La prudence de la Cour de cassation dans le choix de son vocabulaire s'explique par une certaine répugnance du juge à apparaître comme un interprète authentique, le travail d'interprétation restant affublé de connotations péjoratives issues de l'Ancien Régime. La Haute Juridiction cherche à maintenir la fiction selon laquelle le juge n'est qu'un instrument d'application de la norme, mais cette attitude ne l'empêche pas d'adopter en réalité une démarche plus audacieuse. Un arrêt de la Chambre civile affirme

«que les lois d'impôts dont le sens est clair et précis doivent être appliquées à la lettre...»¹,

mais Albert WAHL note à ce propose :

«Il est très remarquable que... la Cour de cassation, dans l'arrêt ci-dessus recueilli, pour assujettir les échanges d'immeubles ruraux à la taxe hypothécaire établie par la loi du 27 juillet 1900, s'appuie, non pas sur le sens littéral de cette loi, mais au contraire, sur son origine et son but».²

Cette liberté dans la démarche de l'interprétation stricte entraîne un certain nombre d'implications.

§ 2— *Les implications du concept.*

L'interprétation stricte se définit par trois implications essentielles : elle oblige l'interprète à ne pas distinguer là où la loi interprétée ne distingue pas, les termes doivent être pris dans leur acception fiscale, et elle doit être utilisée pour les dispositions à caractère dérogatoire de la même manière que pour les textes posant des principes généraux.

A — Ne pas distinguer là où la loi ne distingue pas.

Cette obligation impartie à l'interprète est une règle générale empruntée par la doctrine à l'école de l'Exégèse : «*ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*». Appliquée au droit fiscal elle se fonde sur la légalité de l'impôt pour prohiber la création de catégories additionnelles, dont certaines échapperaient et d'autres subiraient l'application de la loi. Si les termes de la loi sont précis leur portée est également précise et ne doit par conséquent pas permettre des interprétations divergentes.

Ainsi formulée, cette interdiction se trouve explicitement posée par le juge fiscal :

«que si le législateur a pu avoir principalement en vue et pour objet les sociétés commerciales, il a néanmoins statué en termes dont la généralité ne permet pas de refuser le bénéfice de la disposition dont il s'agit aux sociétés civiles ; d'un autre côté, il a visé spécialement... les sociétés commerciales... il ne s'ensuit en aucune manière qu'il ait entendu exclure les autres catégories... dès qu'il n'apparaît... aucune raison de distinguer...»³

1. Cass. civ. 7.04.1909 ; S. 1912. I. 281.

2. Ibid.

3. Cass. civ. 14.11.1877 ; S. 1878. I. 44, à propos de l'art. 69 de la loi du 22 frimaire an VII.

Abstraction faite de la qualification d'«application à la lettre» la formulation est ici plus nette encore :

«Attendu que ce texte, relatif à l'exercice du privilège du Trésor pour le recouvrement de la contribution extraordinaire sur bénéfices de guerre est une disposition d'ordre public ; qu'ayant un sens clair et précis, il doit être appliqué à la lettre et qu'il n'est permis d'y introduire, sous prétexte d'interprétation, ni distinctions, ni additions ; ...

Attendu qu'en faisant ainsi état d'une condition qui n'est prévue ni expressément, ni implicitement par l'art. 19 pour étendre le bénéfice de ce texte contrairement à ses termes qui sont clairs et précis ... la Cour d'appel de Dijon a violé l'article de loi sus-visé ; »¹.

De même dans un arrêt de 1934 :

«rien n'autorise à limiter par des raisonnements la portée de la loi fiscale, en y ajoutant des exigences qui n'y figurent pas.»²

Si les arrêts du Conseil d'Etat sont plus concis, la prohibition qu'ils formulent est identique si le contexte est comparable : ainsi en matière d'impôt sur le revenu, un arrêt du 10 février 1928 précise :

«considérant que l'art. 10 de la loi du 15 juillet 1914 mentionne expressément au nombre des éléments soumis à l'impôt général sur le revenu... il résulte, tant de ce texte qui ne comporte aucune restriction... qu'on ne saurait faire de distinction...»³.

Le juge ne doit pas apporter de modification au sens d'une disposition précise, mais demeurer dans le cadre étroit de l'interprétation stricte.

B — Les termes doivent être pris dans leur acception fiscale.

Les termes doivent recevoir de l'interprète la signification que leur attribue la loi fiscale, par conséquent aucune latitude ne lui est laissée pour arbitrer entre deux significations, l'une fiscale et l'autre non fiscale, à moins que le législateur ait expressément privilégié une signification non fiscale. Une telle simplicité dans la démarche et un tel automatisme dans le choix supposent à priori un texte clair, à utiliser dans un contexte simple. Certains auteurs, tel G. LEROUGE, ont une conception ambiguë de ce précepte :

«... en l'absence d'expressions limitatives, les mots employés par le législateur ne peuvent être pris que dans leur acception ordinaire»⁴.

Il est permis de s'interroger sur ce que l'auteur entend ici par «acception ordinaire», ordinaire au sens vulgaire ou au sens fiscal. En vérité, seuls des éléments extérieurs au texte permettront à l'interprète d'opter pour la signification convenable. Dans sa pureté primitive le principe trouve donc ici ses limites.

1. Cass. ch. réun. 28. 05. 1932, S. 1934. I. p. 245, note Esmein ; art. 19 l. 10. 08. 1922.

2. Cass. civ. 18. 07. 1934, D.H. 1934, 509 ; Gaz. Pal. 1934. II. 616.

3. S. 1928. III. 48.

4. *Essai sur l'unification du contentieux fiscal*, RSLF 1938, p. 211.

D'autre part, certains termes ont une signification juridique et une autre signification plus proprement fiscale. Selon le type d'impôt, le législateur peut faire allusion à l'une ou l'autre des deux significations possibles. La notion d'«acte», par exemple, recouvre deux réalités distinctes. Au sens large, le terme désigne toute opération à caractère juridique, quelque soit la forme prise par cette opération ; peu importe notamment son caractère écrit ou verbal. En droit fiscal, l'acte est un titre, un écrit, un instrument de preuve s'il s'agit de droits d'enregistrement, mais le terme recouvre une réalité juridique plus vague en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, par exemple. Si l'interprétation des articles 634 et 635 du CGI ne soulève aucune difficulté d'arbitrage entre deux significations du terme «acte» — celui-ci est ici synonyme de «titre» ou d'«écrit» — la rédaction ancienne de l'art. 256 (en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 1968) utilisait ce terme dans une signification beaucoup plus vague, les «actes relevant d'une activité industrielle ou commerciale» représentant des opérations très diverses. Le terme désigne dans ce second cas un faisceau d'activités assez hétérogènes au regard du droit et notamment d'une précision juridique variable. Le juge rencontre évidemment ce genre de difficulté, mais il est rare qu'il expose dans ce cas sa démarche interprétative, sauf exceptions cependant :

«En ce qui touche l'application du mot cautionnement à la dation d'hypothèque : — Attendu que ce mot a toujours eu dans le langage juridique une valeur précise et déterminée ; qu'à l'époque de la loi de frimaire comme aujourd'hui, ce mot avait deux sens bien certains : le premier signifiait l'acte par lequel un tiers s'oblige, pour un autre et à défaut d'un autre, à l'acquittement d'une obligation principale ; le second s'appliquant aux garanties exigées de certains fonctionnaires et comptables pour sûreté de leur bonne gestion ; attendu que ces deux sens du mot cautionnement ont été certainement visés par l'art. 69 § 2 n. 8 de la loi du 22 frimaire an VII, mais rien ne vient démontrer que cet article ait une signification plus ample et que la valeur ordinaire du mot cautionnement y ait été dépassée ;»¹

Le plus souvent, la difficulté sera grande, pour l'interprète, de choisir sans risques d'erreur la signification juste du terme employé en se bornant au cadre rigoureux de l'interprétation stricte.

La difficulté est à peine moins grande pour les dispositions dérogatoires.

C — L'interprétation stricte des dispositions dérogatoires.

Les règles de conduite que sous-tend pour l'interprète le respect du principe de l'interprétation stricte s'appliquent non seulement aux dispositions générales des textes fiscaux, mais également aux exceptions qu'introduisent ces textes. La logique de l'interprétation stricte exige que les dispositions dérogatoires soient interprétées avec la même rigueur que la norme générale, puisqu'en effet cette démarche a une vocation universelle, dans le cadre de l'interprétation des textes fiscaux tout au moins. C'est bien ainsi que l'entend le juge lorsqu'il adopte une interprétation stricte de toutes les exceptions en matière fiscale, c'est-à-dire les dispositions dérogatoires insérées au sein d'une règle générale, et notamment les

1. Tribunal de Gap. 6. 03. 1872 ; S. 1873. I. 480.

exemptions prononcées par un texte à titre d'exceptions à un principe général d'imposition. Dans ce cas, l'interprète estime que l'hypothèse visée par la disposition dérogatoire doit être entendue strictement ; si le législateur accorde une série d'exonérations, leur énumération sera considérée comme une liste exhaustive que le juge refusera d'étendre. Ainsi, en matière d'enregistrement, les dispositions de la loi du 22 frimaire an VII qui exemptent les rôles d'équipage et les engagements de matelots de la marine marchande sont insusceptibles d'extension :

« Attendu que ces termes [l'art. 70 § 3 n° 13] nets et précis, établissant une exception au principe de la formalité de l'enregistrement, doivent être entendus *stricto sensu* : »¹.

Dans le domaine de l'ancienne contribution des patentes, l'article 60 de la loi du 25 juin 1920 affranchissait les exploitants de services publics concédés. Le texte ne précisait pas la situation des services publics en régie au regard de cette contribution, mais il était permis d'induire de ce silence que ces derniers étaient exemptés puisqu'ils appartiennent directement à la puissance publique.

Dans une décision du 17 décembre 1932, « Ville de Strasbourg » le Conseil d'Etat a estimé que, faute d'une disposition dérogatoire accordant expressément l'exemption à cette catégorie de services publics, le principe général d'imposition devait s'appliquer dans son intégralité.² Le juge fiscal considère en effet

« qu'aucune exception ne peut être admise sans un texte spécial »³

et que celui-ci doit être interprété de façon stricte.

Cette volonté d'interpréter l'exception avec la même rigueur que la disposition principale se traduit par la reproduction du modèle d'interprétation employé pour cette dernière, avec notamment le refus de toute distinction qui ne figurerait pas dans le texte :

« ... l'art. 27 de la loi du 31 juillet 1923 déterminant nettement les seules conditions qu'il met à l'exonération qu'il accorde, il y a lieu de l'appliquer dans ses termes sans qu'on puisse en restreindre la portée par l'adjonction d'exigences qu'il ne contient pas... »⁴

Une partie de la doctrine reflète cette attitude de la jurisprudence — c'est le cas de WAHL notamment⁵ — et à partir du moment où est admis le bien-fondé de l'interprétation stricte il apparaît difficile de contester une attitude qui en est l'adaptation à un cas particulier, mais qui respecte parfaitement la logique interne de la démarche globale. En revanche, certains auteurs ont analysé la jurisprudence relative à cette question et ont cru pouvoir en retirer la certitude que les exceptions doivent être interprétées, non pas strictement mais de façon restrictive, parce qu'elles sont « de droit étroit ». Ainsi, M. BLANC note-t-il que « les dispenses prévues par la loi doivent être soumises à l'interpré-

1. Cass. req. 20. 07. 1896, S. 1897. I. 364.

2. Rec. p. 1103.

3. Cass. crim. 18. 06. 1887 ; S. 1888. I. 89.

4. Cass. civ. 23. 03. 1931 ; DH 1931, p. 266.

5. Traité, t. 1, N° 75 et s.

tation restrictive, précisément parce que ce sont des faveurs et que, plus encore que partout ailleurs, ces prescriptions tombent sous le coup des principes examinés en étudiant l'interprétation littérale des lois de l'enregistrement».¹

Donner à une norme une signification plus rigoureuse que ne le révèle son contenu formel, c'est violer le principe de l'interprétation stricte et s'ériger à son tour en législateur. Or, M. BLANC rappelle, quelques pages plus loin, que «l'interprétation de la loi est stricte»². Il semble donc qu'il assimile «restrictive» et «stricte», mais seul le second qualificatif est acceptable ici.

Cependant, le commissaire du gouvernement CORNEILLE, dans ses conclusions sur l'arrêt «sieur GODFROY», estimait qu'

«un principe reconnu de tous, c'est que les dispositions qui contrarient le système général de la législation ne doivent pas recevoir d'extension d'un cas à un autre, d'une chose à une autre ; à plus forte raison, la disposition spéciale, qui paraît contrarier le système général de la loi en cause, doit-elle être interprétée restrictivement, au moyen de la comparaison avec l'ensemble de la loi ;»³.

La référence à l'ensemble du texte comme moyen de compréhension d'une disposition spéciale est une technique propre à l'interprétation stricte (respect du contenu formel du texte), et par conséquent là aussi CORNEILLE opère la même confusion que M. BLANC. D'ailleurs, cette regrettable imprécision de vocabulaire se retrouve parfois sous la plume du juge :

«cette exception doit être restreinte dans les limites que fixe le texte qui l'établit et qui doit être interprété à la lettre.»⁴.

La raison invoquée par la jurisprudence est généralement la suivante :

«Attendu qu'il est de la nature des exceptions de ne pas être étendues au-delà des termes qui en fixent les conditions et en limitent les effets et que cela est plus particulièrement vrai en matière fiscale où tout est de rigueur et de droit étroit.»⁵

Cette notion de «droit étroit» est difficile à identifier dans la mesure où «l'étroitesse» du droit n'est pas un concept juridique, et où il est difficile d'imaginer qu'une norme puisse être ainsi «retrécie» dans son contenu par un interprète.

Une dernière difficulté, d'ordre technique, reste soulevée, lorsque deux dispositions de droit positif se contredisent. Dans pareil conflit, l'interprète doit rechercher quelle est la décision et quelle est l'exception. Celle-ci n'est pas

1. *Principes d'enregistrement*, p. 120.

2. *Op. cit.*, p. 123.

3. *Concl. sur CE* 1. 03. 1921 ; S. 1921. III. 18.

4. *Cass. civ.* 30. 01. 1895 ; S. 1896. I. 529, en matière de droits d'enregistrement, pour l'exemption des endossements des lettres de change.

5. *Cass. civ.* 11. 03. 1863 ; D.P. 1863. I. 124

Cass. civ. 28. 11. 1869 ; I. 2385, § II.

Cour d'appel de La Réunion, 21. 04. 1899 ; S. 1901. II. 252.

atteinte par une disposition générale, conformément à l'adage *specialibus non generalia derogant*¹.

D'une manière générale, l'interprétation stricte risque de ne pas être ici d'un grand secours pour le juge si son utilisation aboutit à dégager deux significations contradictoires. Dans ce cas il semble bien reconnu qu'il pourra faire appel à d'autres moyens d'interprétation pour dégager une signification convenable dans le cadre du litige à trancher². L'impossibilité, pour l'interprétation stricte, de résoudre ce type de conflit, limite évidemment l'ampleur de son rôle en matière fiscale.

SECTION 2

LA PLACE DE L'INTERPRETATION STRICTE.

Considérée comme un dogme par une partie de la doctrine cette technique d'interprétation connaît pourtant un champ d'application limité.

§ 1 — *La justification doctrinale.*

Les membres de la doctrine fiscale classique analysent l'interprétation stricte des textes fiscaux comme un impératif catégorique qui n'est pas susceptible d'être remis en cause, fût-ce partiellement. Certains auteurs ont pourtant considéré que cette technique n'était pas en mesure de jouer le rôle universel auquel elle se trouvait ainsi promue.

A — Une argumentation classique.

Les membres de la doctrine — aussi bien les membres à part entière de la doctrine fiscale que les auteurs civilistes intéressés par le droit fiscal — qui ont su, par leurs écrits, donner une telle importance à l'interprétation stricte, avancent trois séries d'arguments pour fonder leur affirmation. Ces arguments ne sont généralement pas invoqués simultanément mais il faut cependant noter que, sans relever de la même logique puisqu'ils se situent sur des plans différents, ils ne se contredisent pas. L'interprétation stricte serait le corollaire du principe de légalité de l'imposition ou du caractère d'ordre public du texte fiscal, mais certains auteurs n'hésitent pas également à avancer une explication jusnaturaliste de cette suprématie du principe.

1. Cass. 10.08.1836 ; S. 1836. I. 854.

2. C'est ce qui semble ressortir implicitement d'un arrêt de la Cour de cassation, du 23.01.1819, cité par G. LEROUGE, *Essai sur l'unification du contentieux fiscal*, RSLF 1938, p. 212.

1. — *Un corollaire du principe de légalité de l'imposition.*

Sans répéter les développements contenus dans l'introduction générale et relatifs à cette question¹, il s'agit ici de déterminer dans quelle mesure le principe de légalité de l'impôt commande une interprétation stricte. La volonté des Etats-Généraux s'est exprimée de façon concrète dans l'article 14 de la Déclaration de 1789 et l'article 34 de la Constitution, nous l'avons vu, ne laisse pas de doute sur l'intention du Constituant de réserver au législateur la définition du régime fiscal du contribuable. De plus, l'article 1^{er} de chaque loi de finances précise bien que,

« Sous réserve des dispositions de la présente loi, continueront d'être opérées pendant l'année 1978 conformément aux dispositions législatives et réglementaires : 1° La perception des impôts, ... »²

Se trouvent ainsi posées, les limites d'action du fisc et partant, la façon dont le juge doit interpréter le texte fiscal.

Cette volonté de rendre rigide l'interprétation par le juge fiscal, vise à prohiber toute démarche qui ne respecterait pas le contenu formel du texte. Cette consécration de la légalité formelle s'appuie sur la constatation que la loi est ce que le législateur a dit et non ce qu'il a voulu dire. Ainsi, M. DUEZ fait observer que « les principes de notre droit public commandent que soit donnée la garantie de la loi au contribuable », par conséquent « l'impôt ne pourra être levé que dans la stricte mesure prévue par la loi ».³ Dans un souci d'équilibre, l'auteur ajoute que « considérée du côté du fisc, la rigidité d'interprétation constitue une garantie pour les finances publiques : celle d'une rentrée certaine de l'impôt ».⁴

L'argument est quelque peu étonnant et surtout non juridique, dans la mesure où il justifie le principe par une conséquence psycho-économique de son utilisation. Il faut cependant noter que la défense de l'interprétation stricte sur ce fondement-là est assez peu développée par la doctrine, et qu'en particulier elle n'est pas l'œuvre d'auteurs privatistes. Elle révèle une grande méfiance vis-à-vis du juge et une volonté marquée de l'empêcher de s'ériger en suppléant du législateur. L'importance donnée par la doctrine à l'interprétation stricte est donc un moyen de limiter le rôle du juge.

2. — *Une conséquence du caractère d'ordre public des textes fiscaux.*

Nous avons déjà vu⁵ que les dispositions fiscales sont d'ordre public et que le contribuable se trouve en situation légale et réglementaire. De plus, le droit fiscal est analysé, à l'instar du droit pénal, comme un droit exorbitant, un

1. *Supra*, p. 10.

2. L. de fin. pour 1978, L. 77 - 1467 du 30.12.77 ; J.O. 31.12.1977, p. 6316.

3. *Les caractères généraux du texte fiscal*, in *Mélanges Paul NEGULESCO*, Bucarest, 1935, p. 253.

4. *Op. cit.* p. 253.

5. *Supra*, chapitre préliminaire de la 2^{ème} partie.

jus singulare, qui, s'il n'a pas pour préoccupation de sanctionner un contribuable, vise néanmoins à opérer une ponction sur son patrimoine au profit du Trésor. Le respect des droits fondamentaux de l'individu exige que le champ d'application d'un tel droit soit défini par une interprétation stricte de ses différentes dispositions. L'interprétation du texte fiscal effectuée par le juge doit être stricte afin de protéger, non plus le législateur, mais le contribuable. Ce souci de préserver le citoyen des atteintes d'un droit réputé exorbitant est encore plus flagrant lorsqu'il y a doute sur la signification d'une disposition fiscale¹.

Les auteurs qui soutiennent cette thèse insistent sur le caractère exceptionnel du droit fiscal. C'est le cas du doyen TROTABAS qui, dans un article de 1926, constate certes que le droit fiscal est autonome,

«mais le droit fiscal est aussi un droit d'exception, et, dès lors, d'application stricte. Cela résulte de ce que le droit privé constitue réellement le droit commun que toutes les branches du droit public doivent recouvrir pour l'arbitrer et non pour le réduire... ce caractère exceptionnel du droit fiscal se traduit notamment, dans notre jurisprudence positive, par la qualification de «loi spéciale» attribuée à la loi fiscale. Il en résulte, les lois spéciales, ou d'exception, ne dérogeant pas aux lois générales, que les lois fiscales, d'après une jurisprudence solidement établie, doivent être interprétées restrictivement, et ne peuvent être étendues, «ni par parité de raisons, ni par a fortiori»²

Sans aborder encore la question de l'autonomie du droit fiscal³, l'analyse du doyen TROTABAS appelle deux observations. D'une part, elle se borne à fournir une explication historique et ne précise pas outre mesure pourquoi le droit fiscal est encore un droit exceptionnel. Si l'antériorité du droit civil peut être prouvée, la perpétuation de sa prééminence peut difficilement être démontrée aujourd'hui, où l'évolution des différentes branches du droit rend celles-ci plus techniques. Mais la situation était déjà telle en 1926, puisque le droit fiscal apparaissait déjà comme une entité, matérialisée notamment par le développement de l'imposition du revenu et du chiffre d'affaires. Le caractère exceptionnel du droit fiscal comme justification d'une interprétation stricte — le doyen TROTABAS parle même d'une interprétation «restrictive» — n'apparaît pas avec suffisamment de netteté pour être satisfaisant.

Il faut, d'autre part, noter que le doyen TROTABAS ne reprend plus ces arguments dans ses écrits ultérieurs, et sa position vis-à-vis du bien-fondé de l'interprétation stricte a notablement changé.⁴

Cependant, ce caractère exceptionnel du droit fiscal est invoqué par d'autres auteurs pour fonder l'interprétation stricte des textes fiscaux,

— tantôt comme contrepartie de leur caractère d'ordre public : c'est le cas de M. DUEZ, qui fonde son argumentation sur la jurisprudence⁵. Certains arrêts

1. Cf. *infra*, p. 161 et ss. chap 2, La règle «in dubio contra fiscum».

2. D.H. 1926, p. 32

3. *infra*, p. 213 et s.

4. Cf. §B, p. 151 et s.

5. Op. cit. p. 254.

semblent en effet lier l'interprétation stricte au caractère d'ordre public présenté par le texte fiscal. C'est notamment le cas de la décision précitée rendue par les Chambres réunies le 28 mai 1932¹.

— tantôt parce que le droit fiscal vise à opérer une ponction sur le patrimoine des particuliers, et qu'une telle opération porte atteinte aux droits de l'individu : c'est le cas du commissaire du gouvernement Marcel MARTIN qui, dans ses conclusions sur un arrêt de 1957, note : «Le droit fiscal étant un droit de prélèvement, c'est-à-dire d'exception, il doit être interprété au sens le plus strict et on ne saurait tolérer aucune imposition qui ne soit exactement prescrite par un texte».²

L'interprétation stricte se justifie alors, non plus par un quelconque fondement juridique mais par son but, lequel n'est pas une conséquence absolue de son caractère d'ordre public. Ce but peut être unique, c'est-à-dire protéger le contribuable :

«en outre, et conformément à la jurisprudence judiciaire constante en ce domaine, favorable à une interprétation stricte des textes fiscaux, elles [les juridictions judiciaires] veillent à ce que l'Administration, sous couvert d'interprétation, n'aggrave pas la portée de ces textes à l'égard des contribuables.»³

Mais son caractère strict peut aussi permettre à l'interprétation des textes fiscaux d'assumer une mission plus équilibrée, de protection commune des contribuables et du Trésor :

«elle défend "les droits du Trésor contre les subtilités et les habiletés des "redevables" et "protège d'un autre côté les intérêts des redevables contre "les extensions que l'administration de l'enregistrement cherche à donner "aux textes législatifs».⁴

Une telle argumentation a le mérite de fournir une explication claire du phénomène de l'interprétation stricte en montrant l'intérêt d'y avoir recours, mais elle élude le problème initial puisqu'elle n'établit pas pourquoi le droit fiscal se différencierait des autres branches du droit par son caractère exceptionnel. En vérité, cette justification est un reflet de l'idéologie libérale du XIX^{ème} siècle, et constitue le volet fiscal de la protection de l'individu contre les empiètements de l'Etat.

3. — *Une explication jusnaturaliste.*

Deux auteurs se sont efforcés de justifier la place de l'interprétation stricte en matière fiscale en apportant une explication jusnaturaliste au caractère exceptionnel du droit fiscal. Pour Mlle VANDAMME il existe deux catégories

1. Supra p. 143 ; dans le même sens, Cass. 15.04.1899 ; D. 1899. I. 361, note SARRUT.

2. CE 9.12.1957 ; Droit Fis. 1960, n°7.

3. Josyane TERCINET, *Les tribunaux judiciaires juges de l'action administrative* ; thèse Grenoble 1974, p. 247.

4. Conclusions de l'avocat général REVERCHON, D.P. 1872.1. 89, citées par P. PARCELLIER, op. cit. p. 16.

de lois, les lois naturelles et les lois arbitraires. A cette dernière catégorie appartiennent les lois fiscales et les lois pénales, qui méritent ce qualificatif car elles tirent leur valeur du seul *imperium* du législateur¹. Ne bénéficiant pas d'un «*imperium naturel*», ces textes doivent voir leur portée strictement limitée à leurs dispositions formelles, alors, semble-t-il, qu'une loi dite naturelle n'est que l'expression écrite d'une norme préexistante à tout ordre juridique, et dont la forme obligatoire est indépendante de son éventuelle formulation.

De la même façon, M. LEROUGE écrit qu'«appartenant au droit exceptionnel (toute chose est de sa nature exempte d'impôt à moins d'y être soumise par une loi) ces lois d'impôt doivent être littéralement exécutées».²

La réfutation d'une telle argumentation n'est pas spécifique du droit fiscal, puisqu'il s'agit d'une critique globale de la théorie du droit naturel. Il est difficile d'imaginer une norme respectée sans le concours du législateur, sous prétexte qu'elle émane d'un fonds commun inhérent à la société qu'elle régit. Il n'est pas davantage aisé d'envisager que son interprétation pourra être non stricte, car cette liberté laissée à l'interprète fait de lui un médiateur chargé de donner à la norme une signification et une portée adaptées aux besoins de la société, alors qu'il n'a aucune légitimité pour assumer pareille mission. La distinction est artificielle, d'autant que l'«*imperium naturel*», en raison de son caractère immatériel, est pour le moins difficile à cerner, donc le partage est à peu près impossible à établir entre les lois naturelles et les lois arbitraires. Il est impossible de déterminer enfin, pourquoi l'œuvre du législateur mérite le qualificatif d'«arbitraire», c'est là faire fi de son rôle de représentant de la souveraineté nationale.

La démonstration jusnaturaliste du rôle prééminent que doit jouer l'interprétation stricte en matière fiscale apparaît donc comme extrêmement critiquable. Les arguments de droit positif avancés dans le même but par la doctrine classique ont fait, eux aussi, l'objet de critiques.

B — Une argumentation contestée.

L'hégémonie de l'interprétation stricte est critiquée par un certain nombre d'auteurs, parfois membres de la doctrine classique, qui réfutent les arguments avancés par ses défenseurs. La critique la plus générale vise ceux qui «se bornent à affirmer ce principe comme une vérité incontestée sans l'approfondir davantage, le plus souvent sans en délimiter la portée»...³, et semblent oublier que le juge fiscal se trouve, tout autant qu'un autre, dans l'obligation de juger. Ainsi que le rappelle l'article 4 du Code civil, le silence, l'obscurité ou l'insuffisance de la loi ne sont que des prétextes dont l'invocation ne dispense pas le juge de l'accusation de déni de justice. Plus précisément, la réfutation de l'interprétation stricte se fonde sur trois éléments.

1. Note, D.P. 1931. 2, p. 75 et s.

2. Op. cit., p. 215.

3. P. PARCELLIER, op. cit., p. 19.

Premier argument, tiré d'une analyse formelle, il est certain que les dispositions d'un texte n'offrent pas, hormis quelques rares exceptions, une signification univoque. Tout texte permet au moins deux lectures respectueuses de son contenu formel, et cantonner l'interprète dans une démarche dite stricte a pour effet paradoxal de lui permettre de faire preuve d'arbitraire, car il pourra librement choisir celle qui lui paraît la plus satisfaisante. L'autoriser à dépasser ce cadre strict offrirait l'avantage d'orienter sa démarche vers la recherche de l'intention du législateur, afin de dégager en connaissance de cause l'interprétation convenable. Le doyen TROTABAS semble adopter une telle attitude, sans pour autant se prononcer avec une absolue netteté¹. En revanche, dans cet ordre d'idées, ESMEIN note

«que d'une interprétation purement littérale on ne peut se contenter dans une société qui a dépassé le stade du formalisme archaïque. Interpréter, c'est rechercher le sens d'un texte, la pensée qu'il exprime... On ne peut appliquer un texte dont on n'a pas déterminé la portée, du moins l'appliquer de façon complète. Il faut alors choisir entre ces deux partis : ou bien l'interpréter, ou bien le considérer comme s'il n'existait pas et appliquer d'autres textes ou principes de droit. Il y a toujours un autre texte ou principe : toute législation permet de décider si un acte déterminé est licite ou illicite... En ce qui concerne l'interprétation, nous ne voyons pas davantage de raison directe justifiant une interprétation particulièrement stricte des lois fiscales établissant des exonérations ou un régime de faveur pour certains redevables.»²

L'interprétation stricte est à la fois trop mécanique et trop sommaire pour constituer une démarche efficace, d'autant qu'elle aboutit à priver le juge d'une méthode raisonnable de détermination du sens de la loi.

De plus — et c'est là le second argument — l'analyse de l'esprit de la loi, ou de l'intention du législateur, est une démarche aussi importante, et également admissible sur le plan juridique, que la technique de l'interprétation stricte. Ce point sera examiné tout au long du Sous-Titre 2, puisque la démarche proposée suppose le recours à des éléments extérieurs au texte interprété, mais il convient d'observer que certains membres de la doctrine classique partagent cette analyse en insistant sur la nécessité de ne pas exclure l'esprit du texte de la quête de l'interprète. WAHL écrit en 1902 :

«Le principe de l'interprétation littérale de la loi fiscale, que la Cour de cassation a bien souvent proclamé, mais qu'elle a aussi quelquefois écarté pour lui substituer le principe contraire de l'interprétation conforme à l'intention du législateur est facile, commode, ne nécessite ni effort d'intelligence, ni réflexion ; mais comme nous l'avons plus d'une fois fait remarquer, il ne se justifie d'aucune manière».³

Les termes employés sont sévères mais ont le mérite de souligner l'absurdité de la situation faite à l'interprète dans le cadre de l'interprétation stricte,

1. in «Contentieux fiscal et juridiction administrative», Mélanges NEGULESCO, 1935, p. 79.

2. Note sous Cass. réun. 9. 03. 1928, 28. 05. 1932 et 16. 06. 1933 ; Bull. 1934, I, p. 242 et 244.

3. Note sous Cass. 29. 07. 1901 ; S. 1902. I. 529.

contraint qu'il est de ne pas rechercher la signification dont il a besoin dans l'environnement immédiat de la loi. Comme le note WAHL dans son *Traité* :

« Consulter l'esprit de la loi, c'est reconnaître simplement que la volonté du législateur doit servir à déterminer le sens des lois ; or, en matière fiscale comme partout ailleurs, les textes ne sont que l'expression de cette volonté... l'esprit de la loi est le meilleur moyen, quand il est connu, de déterminer le sens des textes ».¹

L'interprétation stricte ne peut être envisagée que si elle permet de connaître la volonté du législateur. La plupart des fiscalistes contemporains de WAHL l'ont d'ailleurs reconnu.²

Un dernier argument en faveur de l'interprétation stricte doit être réfuté, il s'agit de la justification de ce principe fondée sur la légalité de l'impôt. Assez curieusement cet argument n'est pas critiqué par la doctrine, sans doute parce qu'il semble apporter une justification sans faille du principe. En effet, le principe de légalité s'impose dans un système de droit écrit, caractérisé par une hiérarchie des normes, et le respect qui lui est dû implique, chez l'interprète une déférence certaine à l'égard de son expression. Cette déférence peut se matérialiser sous forme d'interprétation stricte — dans un nombre limité de cas, nous le verrons plus tard —³ mais un tel commandement n'est pas propre au droit fiscal, il doit intervenir dans toutes les branches du droit où s'applique le principe de légalité et non pas uniquement dans les droits qualifiés d'exceptionnels que sont le droit fiscal et le droit pénal. Une telle discrimination entre droits à l'intérieur d'un même système juridique ne peut s'expliquer que par des considérations jusnaturalistes informulées car le principe de légalité — à supposer qu'il postule le respect du principe de l'interprétation stricte — régit sans distinction l'ensemble du système juridique français. Dès lors, l'interdiction faite au juge de rechercher la volonté du législateur fiscal ailleurs que dans les dispositions formelles du texte, ne se justifie pas plus que pour un autre droit. Une telle prohibition constitue, de façon paradoxale, un acte de méfiance à l'égard du législateur, puisque l'interprète se trouve privé de la possibilité de rechercher l'intention exacte du législateur. Comme le fait observer Albert WAHL, « on ne conçoit pas que la volonté du législateur soit de moins de poids dans les matières fiscales que dans les autres ».⁴

L'interprétation stricte présentée comme un dogme n'est pas sans évoquer une autre démarche, celle qui consiste à faire l'exégèse d'un droit codifié. Dans ce dernier cas, la référence au législateur est supprimée puisque l'écran de la codification est venu s'interposer entre l'interprète et l'auteur de la norme. Cette situation, où le champ d'investigation de l'interprète est délimité avec netteté, n'est pas celle du droit fiscal où la codification, d'une part n'est jamais complète, et ne constitue d'autre part que le recueil de dispositions de caractère

1. *Droit fiscal*, t. 1. Enregistrement, p. 76.

2. C'est le cas de NAQUET, PILON, DEMANTE ; leur argumentation est analysée dans le *Sous-Titre 2*, pp. 168 et s.

3. *infra*, § 2, p. 154.

4. Note sous Cass. 29. 07. 1901, S. 1902. I. 529.

et surtout d'origine très diverses, édictées au fil des années. En revanche, c'est à une telle situation que s'est trouvée confrontée l'école civiliste française, à partir de 1804 et jusqu'au début du XX^e siècle. Ce développement de l'exégèse du Code civil s'est étendu à d'autres branches du droit qui en étaient issues, et singulièrement au droit fiscal de l'époque, essentiellement constitué par l'Enregistrement. En effet, la perception de ces droits étant subordonnée à l'accomplissement d'un acte civil, l'extension de la méthode d'interprétation du droit civil au droit fiscal paraissait concevable. Mais le droit fiscal n'a pas tardé à devenir plus divers et plus complexe, ce qui explique le champ d'application limité qui est fait, en son sein, à l'interprétation stricte.

§ 2— *Un champ d'application limité.*

Le champ d'application de l'interprétation stricte se limite aux seuls textes clairs, et l'examen de la pratique jurisprudentielle montre d'ailleurs que le juge l'utilise de façon très mesurée.

A — *Un champ d'application limité aux seuls textes clairs.*

L'interprétation stricte de tout texte fiscal repose sur le respect des dispositions formelles de ce texte, mais permet à l'interprète de déduire de la formule employée par l'auteur un certain nombre de conséquences pratiques destinées à résoudre la solution des litiges qui lui sont soumis. Mais l'objet même de ces litiges peut évoluer avec le temps, car les activités ou les situations imposables sont souvent fonction de l'évolution de la société dans laquelle elles s'insèrent. Dans ce cas, si le texte fiscal demeure intangible, le juge sera toujours obligé de juger et devra donc déduire de ce texte de nouvelles conséquences afin de fonder sa décision rendue à l'occasion de telle ou telle nouvelle sorte de litige.

Or, à moins que le texte soit parfaitement clair et le litige très simple — ce qui est une hypothèse d'école en droit fiscal — l'activité d'interprétation du juge va consister en un travail de déduction purement logique, à partir d'un texte élaboré ainsi, dix ou cinquante ans auparavant. Une telle démarche est extrêmement artificielle car elle prétend respecter la légalité du texte et l'expression formelle que lui a conférée son auteur, mais elle aboutit à donner à cette norme une portée que son auteur n'avait certainement pas imaginée ni voulue au moment où il l'a édictée. Toute la démarche de l'interprète repose dans ce cas sur une fiction qui consiste à «raccrocher» au texte interprété une multitude de solutions qu'une simple interprétation stricte ne permet pas d'inférer. Ce jeu artificiel — et quelque peu hypocrite — ne respecte pas en réalité le principe de légalité puisque le texte interprété ne sous-entend pas, dans sa formulation, autant d'implications. Dès lors, cette technique qui consiste à analyser uniquement le texte, sans le confronter à des éléments extérieurs qui pourraient préciser sa signification, ne peut correctement fonctionner que dans l'hypothèse où le texte est clair et précis. En effet, la déduction de multiples solutions fondée sur les seules dispositions d'un texte fiscal complexe consiste en réalité à opérer une interprétation non stricte sous couvert d'interprétation stricte, en

utilisant des éléments extérieurs au texte proprement dit, dans le but de résoudre le litige qui est soumis. Au-delà du qualificatif employé par l'interprète, l'interprétation stricte est alors délaissée en réalité pour une interprétation restrictive ou extensive. En revanche, si les dispositions du texte sont d'une clarté limpide, l'interprète peut effectivement se borner à utiliser une telle démarche de stricte interprétation, à base de pure logique.

L'interprétation stricte des textes fiscaux existe donc, mais dans des hypothèses rares, celles où le texte fiscal est clair. C'est bien ainsi d'ailleurs que l'entend le juge.

B — Un champ d'application limité par la jurisprudence.

L'attitude du juge fiscal à l'égard de l'interprétation stricte est assez réservée. L'étude de la jurisprudence révèle une certaine propension à faire référence à ce principe, mais le plus souvent de façon implicite. Il faut noter que cette attitude concerne les deux ordres de juridiction, qui tantôt utilisent et tantôt rejettent l'interprétation stricte.

1. — *L'usage explicite de l'interprétation stricte.*

Dans cette hypothèse, le juge fiscal précise dans sa décision la technique qu'il emploie pour dégager la signification du texte :

« Attendu que cette interprétation est la seule conforme au sens grammatical qu'il convient d'attribuer à la disposition précitée ; que c'est elle qui, la première, vient tout naturellement à l'esprit, à la lecture de l'article, et que, déjà à ce point de vue, il semble que c'est bien la signification que le législateur a dû lui donner ; »¹

La limpidité de la disposition litigieuse est considérée comme suffisante pour dégager sa signification à l'aide de l'interprétation stricte ; les formules utilisées dans ce cas varient peu :

« il résulte clairement tant des termes même de l'article 26..., que de l'ensemble des dispositions de ce texte »²

les termes précis et formels de la disposition concernent nécessairement le contrôle de tous les impôts... »³

cette loi se suffit à elle-même et on ne saurait y transporter les règles... »⁴

Puisque le texte est clair, point n'est alors besoin d'utiliser une autre méthode.

« Mais considérant que les dispositions législatives précitées ne contiennent aucune réserve de cette nature ; qu'elles ne présentent pas d'ambiguïté et qu'il n'y a pas lieu, par la suite, de rechercher dans les travaux préparatoires de la loi, les éléments nécessaires à en éclairer le sens ; »⁵

1. Cour de Douai, 24. 12. 1895 ; S. 1898. II. 13.

2. CE 21. 02. 1953, sieur X, Rec. 93.

3. Cass. réun. 9. 03. 1927 ; S. 1934. I. 246.

4. Cass. crim. 20. 03. 1924 ; S. 1925. I. 190.

5. CE 13. 03. 1964, Rec. 185. Droit Fisc. 1964, n° 32-37, p. 69, concl. DUFOUR.

Cette démarche est celle du juge, quel que soit le texte fiscal en litige, loi ou règlement¹.

Cependant, si le juge fait encore allusion à la technique d'interprétation stricte — «littérale» pour la Cour de cassation —² il semble le faire de moins en moins, ce qui ne l'empêche pas d'utiliser l'interprétation stricte, mais l'art de l'ellipse est porté à un degré très élevé au sein des juridictions suprêmes, ce qui rend difficile la recherche, dans les décisions, de cette technique d'interprétation.

2. — *L'usage implicite de l'interprétation stricte.*

Lorsque le juge fiscal interprète strictement, la démarche qu'il emprunte dépend de la nature de l'espèce, et l'expérience montre que deux attitudes peuvent être distinguées. Elles sont différentes dans la forme mais aboutissent à des solutions identiques quant au fond de l'affaire dans laquelle elles interviennent. La distinction ne réside donc qu'au niveau des nuances.

Dans un premier cas de figure, le juge fonde sa démarche sur une analyse de la situation litigieuse, et en conclut qu'elle ne rentre pas dans le champ d'application du texte fiscal pertinent. Il y a ici interprétation stricte parce que le texte est clair, mais l'allusion à la clarté n'est faite par le juge que de façon très implicite, tant il l'estime évidente.

Ainsi, le Conseil d'Etat remarque que l'école communale d'Orpierre est installée dans une maison prêtée gracieusement par le consistoire protestant, donc elle doit être assujettie à la contribution susvisée puisque,

«d'après les dispositions ci-dessus visées [l'art. 105 de la loi du 3 frimaire an VII] l'exemption de la contribution foncière n'est applicable aux maisons d'école qu'autant qu'elles sont la propriété des communes...»³

De même, les activités d'un exploitant d'une entreprise en régie doivent être assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires puisque la loi du 25 juin 1920, en son article 60, n'exempte que les exploitants de services publics concédés.⁴

Mais plus fréquemment la décision du juge commence par analyser le texte fiscal — très succinctement puisqu'il est clair — et en conclut que les actes commis ou omis par le contribuable le font entrer dans le champ d'application dudit texte.

«... l'art. 637 du C.G.I. attribue à l'Administration le pouvoir d'exercer, au profit du Trésor, le droit de préemption sur le bien immobilier dont elle estime le prix de vente insuffisant... cette disposition n'implique pas que l'Adm. ait à justifier sa décision... dès lors... les juges du fond étaient fondés à déclarer régulière la préemption exercée sur le bien litigieux ; »⁵

1. Pour l'interprétation stricte d'un r.à.p., cf. CE 20. 03. 1964 ; Rec. 193.

2. Cass. com. 16. 06. 1960, Bull. civ. III, n° 237 p. 219 ; Cass. com. 5. 07. 1960, Bull. civ. III, n° 274, p. 254.

3. C.E. 10. 02. 1882., Rec. 146.

4. CE. 17. 12. 1932 ; S. 1933, III. 55.

5. Cass. com. 7. 12. 1970, Rev. Enr. et Imp., 1971, n° 977, 561.

De même, l'article 695 ancien du CGI (720 actuellement) permet de taxer au droit de cession de fonds de commerce les diverses conventions permettant à une personne de poursuivre en tout ou en partie l'activité de son prédécesseur.

«... pour l'application de cette disposition, les deux activités successives doivent être, non seulement similaires, mais identiques».

et la décision du TGI de Paris doit être cassée dans la mesure où elle n'a pas précisé si existait une identité — fût-elle partielle — entre les deux marchands de vins en gros qui s'étaient succédés dans les locaux. Or, l'un exerçait le commerce de vins de consommation courante, et l'autre la distribution exclusive de vins de qualité¹.

L'argumentation du Conseil d'Etat est développée de façon encore plus concise et l'usage qu'il fait de l'interprétation stricte en paraît encore plus mécanique dans son déroulement et implacable dans ses conséquences.

Ainsi, l'article 1384 du CGI prévoit que les «constructions nouvelles, reconstructions et additions de constructions sont exemptées de la contribution foncière des propriétés bâties...». Pour refuser le bénéfice de cette disposition (aujourd'hui périmée) au sieur GROULIER, la Haute Juridiction affirme, selon une formule stéréotypée, que les travaux accomplis par lui dans l'immeuble

«n'ont pas eu pour effet de créer des logements supplémentaires » et donc "ne pouvaient être regardés, dans les circonstances de l'espèce, comme "constituant une "addition de construction" au sens de l'article 1384 "précité".²

De même,

«les articles 1443 et 1444 du Code général des impôts disposent que : "La "contribution mobilière est établie pour l'année entière" et "due pour "toute habitation meublée située soit dans la commune du domicile réel, "soit dans toute autre commune", qu'il résulte de ces dispositions que le contribuable qui garde la disposition d'une habitation meublée est redevable de la contribution mobilière au titre de ladite habitation ;»

Le propriétaire d'un studio meublé qui n'a pas été loué pendant l'année 1971 doit donc être assujetti, «la circonstance que l'intéressé ait souhaité donner cet appartement en location et ait, à cette fin, confié des clés à une agence ne faisait pas obstacle à ce qu'il utilisât cet appartement et n'a pas eu pour effet de lui en retirer la disposition ;»³

A l'inverse, l'interprétation stricte adoptée par le juge peut révéler une volonté de limiter les prétentions du fisc, ce qui suppose un examen préalable, par le juge, des implications de sa décision, et du contexte général dans lequel elle va être rendue. Dans cette hypothèse, le juge n'adopte donc une interprétation stricte qu'après avoir procédé à une recherche très libre. La démarche adoptée ici aboutit bien à une interprétation stricte, mais celle-ci n'est fondée

1. Cass. com. 25.10.1977 ; RJF 2/1978, n°67. JCP éd. CI 1978.II.12783.

2. CE 11.03.1964 ; Rec. 175.

3. CE 22.05.1974 ; JCP 1975.I.18028.

sur aucune des justifications énoncées par la doctrine classique. Un exemple significatif de cette démarche est fourni par une décision du Conseil d'Etat, rendue le 7 mars 1975, dans laquelle la Haute Assemblée considère qu'il ne peut y avoir de taxation forfaitaire d'après les signes extérieurs (art. 168 du CGI) si le contribuable n'a pas rempli de déclaration de ses revenus¹. L'article 168 peut être mis en œuvre par l'Administration «en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare», le juge considère donc «qu'en l'absence de déclaration, le sieur S... ne pouvait être légalement imposé selon les règles fixées à cet article 168 ;» alors que l'Administration estimait que l'absence de déclaration équivalait à l'affirmation d'un revenu nul. Par son interprétation stricte, le juge a voulu éviter que l'Administration n'utilise cet article comme une procédure habituelle de sanction de la non-déclaration des revenus².

L'automatisme de la technique de l'interprétation stricte joue avec une rigueur extrême lorsqu'il y a combinaison de plusieurs textes. C'est ainsi que, dans une décision du 19 octobre 1977 le Conseil d'Etat utilise une interprétation stricte des articles 92, 95 et 179 du CGI, qui aboutit à la démarche interprétative suivante :

- toute somme versée à un compte bancaire doit être justifiée, sinon elle est considérée comme un revenu «innommé», assimilable à un bénéfice non commercial au sens de l'article 92 ;
- les sommes litigieuses n'ayant pas fait l'objet de justification, le contribuable aurait dû en faire la déclaration au titre des revenus BNC, en vertu de l'article 95 ;
- puisqu'il n'a pas effectué cette formalité, l'Administration fiscale est en droit de taxer d'office son revenu imposable, pour défaut de déclaration, comme le prévoit l'article 179.

Le piège de cet implacable logique se referme sur un contribuable dont les sommes incriminées n'ont pu que transiter sur ses comptes, et il faut d'ailleurs noter que c'est seulement au bénéfice du doute que se trouvent exemptées certaines sommes portées au crédit des comptes d'épargne des enfants de la dame X..., qui n'étaient donc pas les enfants du contribuable³.

L'interprétation stricte joue donc de façon mécanique. Quelque soit la juridiction qui assume le rôle du juge fiscal, elle utilise l'interprétation stricte, parce que la clarté du texte litigieux l'incline à penser que cette démarche débouchera sur une solution satisfaisante. Mais il est bien évident que, même dans cette hypothèse, le juge n'a pas négligé d'évaluer au préalable les conséquences qu'entraînerait sa décision s'il la fondait sur une interprétation stricte.

Cette notion de texte clair mériterait d'ailleurs d'être approfondie, mais le juge fiscal s'est toujours gardé d'en donner une définition précise, qui offrirait pour lui l'inconvénient d'être un carcan. Il semble cependant, sans que l'on

1. Droit Fis. 1975, com. 775, concl. FABRE. Sur la portée de cet arrêt et ses implications paradoxales, cf. J.-P. CASIMIR, *Les signes extérieurs de revenus*, pp.324-326.

2. Pour une démarche de même type, cf. CE 13. 07. 1979 ; RJF 1979, p. 361, n° 612.

3. CE 19.10.1977 ; Droit Fis. 1978, com. 144, concl. RIVIERE.

puisse affirmer davantage, qu'un texte est clair lorsque ses dispositions sont assez précises pour être applicables après une opération d'interprétation limitée à une simple transposition des termes du texte dans les éléments de l'espèce. La frontière entre clarté et obscurité se révèle à peu près impossible à tracer, dans la mesure où elle doit être appréciée, pour un même texte, en fonction de chaque espèce où ce texte est susceptible d'être utilisé. En conséquence, cette notion apparaît beaucoup plus comme un instrument d'arbitraire à l'initiative du juge que comme un critère sérieux de délimitation du champ d'application de l'interprétation stricte. Le rapprochement est, ici, aisé à établir avec l'usage fait de cette même notion, par le Conseil d'Etat, à l'égard des conventions internationales.

Dans la mesure où la notion est floue, le juge en fait un usage arbitraire, mais il n'est pas permis d'en conclure pour autant qu'il utilise l'interprétation stricte pour protéger les intérêts du Trésor ou au contraire ceux du contribuable ; il n'est pas davantage possible d'inférer de l'étude de la jurisprudence une propension, plus marquée chez un juge que chez l'autre, à adopter une interprétation stricte. Les réputations faites au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation sont largement inexactes, et nous avons vu la fragilité de l'explication présentée, qui fonderait ces différences d'interprétation sur le type d'impôt pour lequel chaque juge est compétent¹.

Le champ d'application de l'interprétation stricte est limité parce que pareille démarche ne peut fonctionner qu'avec un texte clair. L'hypothèse étant rare en droit fiscal, les juridictions civiles et administratives faisant office de juge fiscal usent fréquemment de techniques non strictes² et ce, même si le contribuable invoque le bénéfice d'une interprétation stricte de la disposition fiscale en litige :

«alors, selon le pourvoi, d'une part que les textes fiscaux sont d'interprétation stricte, que l'article 944 précité ne vise que les affiches, qu'une enseigne, qui n'a pas un caractère publicitaire, mais sert à indiquer au public la localisation de l'établissement, ne constitue pas une affiche et n'est donc pas taxable».³

Pourtant, la Cour de cassation semble admettre encore les vertus universelles de l'interprétation stricte, qu'elle qualifie d'ailleurs de «littérale». Dans le rapport pour 1973, présenté au ministre de la Justice, on peut en effet lire ceci, sous la rubrique «Droit fiscal» :

«le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales permet de tenir la balance égale entre les exigences de l'administration et les réclamations des particuliers.»⁴

1. *Supra*, chapitre préliminaire, pp. 129 et s.

2. Cf. notamment : Cass. com. 15.02.1977 ; JCP éd. CI 1978, n°12708. TGI Aix-en-Provence, 1^{ère} chambre, 6.02.1975 ; JCP 1975, II, 18052 bis. CE 22.11.1948 ; JCP 49, II, 4714. CE 13.12.1968 ; Droit Fis. 69 com. 385, concl. DUFOUR. CE 22.05.1974 ; Rec. 304.

3. Cass. com. 12.04.1976, Bull. C. 117, p. 102.

4. *L'évolution de la jurisprudence de la Cour de cassation* ; AJPI 10.04.1974, pp. 292 et 293.

Cette affirmation ne correspond pas à la pratique, puisque l'interprétation stricte n'est pas très fréquente en droit fiscal, mais le but qui lui est ainsi fixé par le juge est extrêmement vague, et il est irréaliste de considérer qu'en adoptant une méthode d'interprétation intangible le juge pourra rendre des décisions satisfaisantes. Heureusement, la jurisprudence fiscale de la Cour de cassation ne répond pas à la description qui en est ainsi faite dans le rapport précité, mais sans doute assiste-t-on là à une manifestation du phénomène que M. Yves GAUDEMET qualifie de «réemploi des jurisprudences»¹. L'inertie de la règle peut apparaître comme souhaitable au juge, et dans ce but il va s'attacher à ne pas changer de vocabulaire, pour mieux tromper le lecteur : il conserve alors les expressions anciennes «forgées dans le cadre d'une jurisprudence abandonnée de longue date, pour y couler de nouvelles règles jurisprudentielles dont la signification est parfois radicalement différente».² Derrière cette image d'immobilisme rassurant, le juge peut ainsi interpréter selon une méthode différente de celle que lui attribuent la plupart des auteurs fiscalistes, mais il convient de reconnaître que, sur ce plan-là, la doctrine classique avait déjà admis que les textes fiscaux ne sont pas toujours clairs puisqu'elle avait posé, en complément de l'interprétation stricte, la règle *in dubio contra fiscum*.

1. *Les méthodes du juge administratif* ; Paris 1972, p. 258.

2. Ibid., p. 258.

CHAPITRE 2

LE COMPLEMENT DE LA FORMULE LEGALE :

LA REGLE «IN DUBIO CONTRA FISCUM»

Cette règle est d'essence doctrinale, par conséquent l'accent doit être mis sur l'analyse des justifications données de cette règle (*Section 2*), après un bref exposé de sa formulation (*Section 1*), mais l'exigüité de son domaine d'application ne permet pas de développements conséquents, faute d'une jurisprudence qui vienne corroborer les allégations de la doctrine.

SECTION 1

ENONCE DE LA REGLE

Cet adage, répété par des générations de juristes, signifie simplement que l'interprète, confronté à une disposition fiscale ambiguë, doit choisir, parmi les différentes interprétations admissibles, celle qui protège la situation du contribuable, fût-ce au détriment de celle du fisc. Il est admis ici que l'interprétation stricte ne peut pas être employée utilement puisque la disposition litigieuse n'est pas claire. Si une interprétation se révèle financièrement plus intéressante pour l'Administration fiscale, tandis qu'une autre privilégie davantage les intérêts du contribuable, le vieil adage commande au juge de retenir la seconde interprétation, puisque l'imprécision du texte les rend toutes deux concevables juridiquement. L'interprète se trouve ici dans l'impossibilité de dégager une interprétation correcte à partir des seules dispositions formelles du texte et puisque ce principe lui interdit de rechercher la signification exacte de la disposition par recours à des éléments extérieurs, sa démarche intellectuelle va déboucher sur deux ou plusieurs interprétations également admissibles sur le plan juridique. Choisir librement entre elles dans ces conditions serait reconnaître au juge un pouvoir arbitraire que la doctrine classique ne peut lui consentir, c'est la raison pour laquelle elle pose cette règle à défaut d'interprétation stricte, mais tout en demeurant dans le cadre formel du texte interprété :

« Les lois d'impôt doivent recevoir une interprétation stricte, et le doute sur le sens de ces lois doit profiter aux contribuables. »¹

La formule est de MODESTIN, qui l'avait rédigée en réponse au décret *ut fisco faveat* : « non puto delinquere eum qui in dubiis questionibus contra

1. DEMANTE, *Principes de l'enregistrement*, 4^e éd., t. 1, n°9.

fiscum facile responderit». Ainsi posée, la formule paraît claire et ses implications aisées à déterminer, mais ses justifications apparaissent plus difficiles à vérifier.

SECTION 2

LES FONDEMENTS DE CETTE REGLE

Les auteurs fondent cette maxime, et son caractère obligatoire pour le juge, sur trois justifications différentes qui sont :

- le caractère exorbitant du droit fiscal
- une application de la règle posée par l'article 1162 du Code civil
- l'obligation, pour le demandeur, de prouver la légitimité de sa demande.

§ 1— *Le caractère exorbitant du droit fiscal.*

La maxime *in dubio* appartient au même système logique que la règle de l'interprétation stricte, par conséquent la justification présentée ici à l'appui de la formule complémentaire est de même nature que l'argumentation, développée au chapitre précédent¹, en faveur de la règle principale que constitue l'interprétation stricte. Pour certains auteurs, la place de la maxime est identique à celle que lui impartit Albert WAHL :

«Si toutes ces règles d'interprétation ne suffisent pas à trancher une difficulté, elle doit être résolue en faveur des contribuables ; car, nous l'avons dit, la liberté des biens et des personnes vis-à-vis de l'Etat est le droit commun, et l'impôt, en conséquence, a un caractère dérogatoire».²

L'auteur, qui invoque NAQUET³ et MATON⁴ à l'appui de ses dires, considère le droit fiscal comme un *jus singulare*, un droit exorbitant, puisque la ponction qu'il opère sur le patrimoine des particuliers est effectuée sans contrepartie directe. Ce caractère exorbitant, qu'il partage avec le droit pénal, le fait apparaître comme odieux pour les sujets de droit, or une maxime précise que *odia sunt restringenda*. En pratique, le contribuable soumis à un droit rigoureux qui manifeste sa rigueur par les atteintes qu'il porte à son patrimoine, ne doit se voir appliquer ce droit que dans la mesure où les dispositions de la norme fiscale sont suffisamment claires pour englober avec certitude son cas. Si la disposition litigieuse est suffisamment obscure pour laisser planer un doute, ce doute doit s'interpréter en faveur des intérêts du contribuable et non pas au profit du fisc, c'est-à-dire de la collectivité publique.

Ainsi exposée, cette argumentation peut être critiquée sur deux points, la qualification d'«odieux» mais aussi le caractère exorbitant du prélèvement fiscal.

1. Supra, p. 147 et s.

2. A. WAHL, *Traité de Droit fiscal*, t. 1, p. 80, n°72.

3. I, n°22.

4. I, n°37 et 77.

A — Tout d'abord, il semble difficile de considérer le droit fiscal comme un droit odieux. Il s'agit certes d'un droit qui régit les relations entre l'Etat (ainsi que les autres collectivités territoriales), d'une part, et des personnes privées, d'autre part, mais l'inégalité entre les deux partenaires de cette relation juridique n'est pas, dans ce cas, plus choquante qu'elle peut l'être dans le cadre du droit administratif ou du droit pénal.

Comparé au droit administratif, le droit fiscal accorde au contribuable des garanties juridiques qui empêchent le fisc d'assujettir comme bon lui semble. C'est l'avis de M. Loïc PHILIP, qui n'hésite pas à écrire :

«Contrairement à une idée assez largement répandue, il faut souligner que le droit fiscal est un droit très favorable au contribuable, beaucoup plus notamment que le droit administratif. Ce dernier utilise largement le procédé de la décision unilatérale. L'administré n'est généralement pas entendu avant la prise de décision qui est immédiatement exécutoire et le recours n'est pas suspensif. En droit fiscal, particulièrement en matière d'impôt sur le revenu... c'est le contribuable qui est à l'origine de la décision».¹

Ces propos doivent être quelque peu nuancés, parce que le droit fiscal est lui aussi d'ordre public, et le statut du contribuable demeure légal et réglementaire, mais il sont globalement exacts.

Comparé au droit pénal, le droit fiscal apparaît assez différent.

En effet, le droit pénal peut être considéré comme étant réellement un droit exorbitant, dans la mesure où son rôle est d'assurer la protection de la société, et des individus qui la composent, par la condamnation des auteurs d'infractions à des sanctions. Son exorbitance apparaît de deux façons. D'une part, il sanctionne des comportements fautifs, et le soubassement moral de ce concept de faute renforce l'image répressive, justicière de ce droit. D'autre part, le catalogue des incriminations et des peines semble vraiment une exception au sein d'un système juridique global fondé sur le respect des droits individuels. Dans ces conditions, il est compréhensible d'admettre que le droit pénal soit interprété de façon stricte et que ses dispositions les plus exorbitantes, c'est-à-dire les peines et incriminations précitées, soient interprétées en faveur du justiciable si leur sens est ambigu.

En revanche, le droit fiscal ne représente pas les caractéristiques que l'on reconnaît au droit pénal. Il ne poursuit pas un objectif de protection de la société et n'apparaît pas davantage comme un droit sanctionnateur. De plus, l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 1649 *quinquies* E n'a pu que modifier l'analyse faite, dans la mesure où un éventuel arbitraire du fisc ne peut pas, normalement, bouleverser la situation du contribuable². C'est là un facteur que ne pouvait imaginer la doctrine classique, mais il contribue à ruiner un peu plus son argumentation. D'une façon générale, l'inégalité entre partenaires au sein du droit fiscal se traduit par un régime d'ordre public, mais cette caractéristique n'entraîne pas, bien au contraire, le règne de l'arbitraire

1. *La portée du contrôle exercé par le Conseil Constitutionnel* ; RDP 1974, n° 2, p. 532.

2. Cf. *supra*, Deuxième partie, Titre 2, Chapitre 2.

sur les relations entre le contribuable et le fisc, à l'initiative de ce dernier. Le droit fiscal ne présente donc pas les caractères d'un droit exorbitant ou odieux.

B — En poussant plus loin l'analyse, il serait même possible d'admettre que le droit fiscal est odieux, sans pour autant admettre l'usage de la maxime *in dubio* : si le droit fiscal est exorbitant, il l'est pour la bonne cause. En effet, les prérogatives que peut conférer la loi à l'Administration fiscale et la position de supériorité dans laquelle peut se trouver le fisc en face d'un contribuable se fondent sur le concept d'intérêt général au nom duquel agit le fisc, chargé de collecter des ressources fiscales pour financer les missions dévolues à la collectivité publique. Or, cet intérêt général est assurément plus respectable, par définition, qu'un intérêt particulier, et il paraît difficilement concevable qu'en face d'une telle alternative le juge ait à trancher systématiquement en faveur des intérêts particuliers alors que sa fonction consiste à trancher des litiges dans le cadre d'une mission générale de service public de la justice. Si le droit fiscal est apparu, au cours du XIX^e siècle, comme l'instrument d'atteinte du patrimoine des particuliers, placé entre les mains d'un Etat tentaculaire, il est bien évident qu'aujourd'hui, cette image d'un droit spoliateur apparaît révolue. Elle est le reflet d'une période, la première moitié du XIX^e siècle, et la **traduction d'une idéologie**, le libéralisme. Sous réserve du respect des principes d'interprétation du droit fiscal¹, aucune raison ne justifie que le doute s'interprète plutôt contre le fisc. A la limite, pareille prescription bouleverse l'économie de la technique d'interprétation stricte dont elle est le complément ; elle incite à penser que tout cet appareil, présenté et défendu par la doctrine classique, n'a pour but réel que de restreindre les pouvoirs du fisc ou de protéger le contribuable contre l'activité de l'Administration, ce qui est identique. Comme le note Paul ESMEIN, «il nous semble obligatoire de ne pas admettre un principe d'interprétation différent suivant que l'extension serait favorable au fisc ou, au contraire, au redevable».² La présentation, «stricte et équilibrée» de cette méthode d'interprétation, ne serait donc qu'un paravent derrière lequel le juge s'efforcerait avant tout de protéger le contribuable. Nous avons vu que la jurisprudence ne l'entendait pas ainsi.

§ 2— *Une application de la règle posée par l'article 1162 du Code Civil.*

Madame PARCELLIER cite, dans sa thèse, trois auteurs — CHAMPIONNIERE et RIGAUD d'une part, LABORDE-LACOSTE d'autre part — pour lesquels la maxime *in dubio* constituerait un précepte d'interprétation des textes fiscaux qui ne serait qu'une transposition dans le domaine fiscal de la règle générale édictée par l'article 1162 du Code Civil, qui prévoit que

1. *Infra*, Titre 2.

2. *Op. cit.*, p. 46.

«Dans le doute, la convention s'interprète contre celui qui a stipulé et en faveur de celui qui a contracté l'obligation».

Cette justification appelle quatre observations.

Tout d'abord, le droit fiscal n'est pas le droit civil et la valeur juridique de l'article 1162 est simplement législative, on voit mal par quel stratagème cette disposition pourrait régir la matière fiscale.

D'autre part, cet article 1162 est intégré dans la Section V du Chapitre III qui s'intitule «De l'interprétation des conventions», or la situation légale et réglementaire du contribuable lui interdit toute possibilité de convention avec le fisc. La disposition invoquée n'est donc pas adéquate pour résoudre une difficulté d'interprétation qui concerne, rappelons-le, une disposition législative ou réglementaire et non pas un contrat.

Dès lors, l'intervention de cette disposition en droit fiscal n'est possible qu'en opérant un raisonnement par analogie, ce qui est pourtant une démarche sévèrement prohibée par la doctrine classique. Mais la brèche ainsi creusée dans l'interdiction générale a pour moteur la comparaison faite entre la situation du fisc et celle d'un créancier puisqu'en droit civil «les stipulations s'interprètent contre le créancier»¹. Au-delà des apparences il n'y a pas, en fait identité de raison entre le créancier «contractuel» et le créancier «légal» qu'est le fisc. La transposition d'une règle civile, conçue pour protéger un co-contractant des prétentions excessives de son créancier, paraît ici difficilement admissible.²

Enfin, en usant de la logique déployée par les défenseurs de cette démarche, il est permis d'avoir également recours aux autres articles contenus dans la Section V, afin de définir une méthode d'interprétation destinée à éclairer le juge en présence d'un texte obscur. Or, deux articles paraissent tout aussi pertinents que l'article 1162 mais le contredisent quelque peu si on les transpose en droit fiscal. L'article 1157, tout d'abord, prévoit de privilégier, entre deux significations possibles, celle qui «peut avoir quelque effet», ce qui apparaît comme un souci pragmatique mais ne favorise pas nécessairement un protagoniste plutôt que l'autre. D'autre part, l'article 1156 précise

«On doit dans les conventions rechercher quelle a été la commune intention des parties contractantes, plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes.»

En schématisant à peine, le Code civil exigeait que l'interprète se réfère à l'intention de l'auteur du texte plutôt que de se cantonner dans une interprétation stricte. Avec un raisonnement identique à celui des défenseurs de la maxime, il est donc possible de parvenir à un résultat pour le moins différent.

1. A. WAHL, *Traité de droit fiscal*, précité, p. 40.

2. Cf. P. DEBESE, *Nouveaux principes des droits d'enregistrement*, Paris, 1946, p.3.

§ 3— *L'obligation, pour le demandeur, de prouver la légitimité de sa demande.*

Cette troisième justification, selon Mme PARCELLIER¹, a été présentée par quelques auteurs (CHAMPIONNIERE et RIGAUD, GOTHOT en Belgique), selon lesquels la position de demandeur dans laquelle se trouve le fisc vis-à-vis du contribuable, lui fait obligation d'apporter la preuve de sa demande.

Si la norme juridique sur laquelle se fonde la prétention du fisc souffre d'imprécision ou se révèle d'une compréhension difficile, il apparaît normal que dans cette hypothèse le juge rejette l'interprétation défendue par l'Administration fiscale parce que l'argumentation qu'elle développe pour l'appuyer est insuffisante. Dans une telle situation, l'attitude du juge ne repose pas sur la volonté de défense des intérêts particuliers, elle ne lui est pas d'ailleurs dictée par le caractère exorbitant du droit fiscal, ni par le souci de transposer dans une situation légale et réglementaire les règles en vigueur entre co-contractants civils. Ainsi que le précisent CHAMPIONNIERE et RIGAUD dans leur *Traité*², l'interprétation de dispositions fiscales ambiguës en faveur du contribuable

«est une application d'une autre [règle] plus générale suivant laquelle le demandeur qui ne prouve pas la légitimité de sa demande ne peut rien obtenir.»

De même, GOTHOT fait observer dans son *Traité*³ que

«si la disposition légale qu'il [le fisc] dit constitutive de l'impôt, ou bien l'écrit qu'il dit révélateur de la matière imposable ne présente vraiment qu'un caractère incertain ou douteux, il reste en défaut de fournir la preuve qui lui incombe.»

Il ne s'agit donc pas ici d'une règle d'interprétation spécifique au droit fiscal, mais plus simplement d'une application particulière d'un principe général du droit en matière de preuve, en vertu duquel doit succomber à l'instance le demandeur qui n'apporte pas la preuve de sa prétention.

Le fondement d'un tel principe est donc bien éloigné d'une soi-disant exorbitance du droit fiscal. Cette troisième justification paraît satisfaisante sur le plan juridique, mais la question reste cependant posée, de savoir quel est le champ d'application d'une telle règle, c'est-à-dire de déterminer si, en pratique, l'interprète y a recours. Malheureusement, les défenseurs de la maxime *in dubio contra fiscum* n'illustrent pas leur démonstration à l'aide de jurisprudence, et il semble très probable que le juge n'a d'ailleurs jamais fait référence à cette maxime, tout au moins explicitement.

Il s'agit ici d'une hypothèse-limite, où la technique d'interprétation présentée par la doctrine classique traduit un vœu mais ne correspond pas à la réalité, puisque le juge ne l'a jamais employée. Le souci de ses inventeurs n'était pro-

1. Op. cit., p. 45.

2. T.I., p. 35, n°37.

3. T.I., p. 20, n°39.

blement pas de procéder à une analyse scientifiquement rigoureuse, mais bien plutôt d'ériger en précepte — plus morale que juridique — une idée étrangère aux préoccupations du juge.

En conséquence, il est permis d'inférer de cette constatation, que la maxime *in dubio contra fiscum* n'a jamais eu d'existence juridique. L'interprétation des textes fiscaux obéit probablement à la règle de l'interprétation stricte dans les rares hypothèses où la disposition en jeu est claire, mais en cas d'ambiguïté ou d'obscurité du texte, le juge délaissera la logique d'une technique trop artificielle au profit d'une démarche plus pragmatique, fondée sur le recours à des éléments extérieurs au texte.

SOUS-TITRE 2

LE RECOURS A DES ELEMENTS EXTERIEURS

AU TEXTE INTERPRETE

Les préceptes posés par une partie de la doctrine classique sont à la fois trop rigides et trop peu fonctionnels pour permettre au juge de dégager une interprétation qui serve de base à sa décision. Si l'interprétation stricte convient pour les textes dépourvus d'ambiguïté — mais l'hypothèse est rare en droit fiscal — le juge doit dépasser le cadre étiqué de l'expression formelle du texte pour rendre sa décision en meilleure connaissance de cause, tout en demeurant dans le cadre général de la légalité.

Le problème se pose avec une particulière acuité dans deux cas, lorsque le texte est obscur, mais aussi quand son expression ne correspond manifestement pas à l'intention de son auteur.

1. — L'obscurité d'un texte se manifeste de plusieurs façons, mais peut être le fruit de causes diverses. La disposition litigieuse peut se caractériser par une signification ambiguë, elle peut au contraire révéler une lacune du droit fiscal, ou bien elle ne parvient pas à se conjuguer avec un autre texte, de même valeur juridique et qui n'est pas abrogé. Dans ces trois hypothèses, l'interprétation de la disposition litigieuse ne peut pas se borner à une simple exégèse, elle doit au contraire dégager une signification à l'aide d'indices extérieurs. Dans les trois cas précités l'obscurité est provoquée par une rédaction défectueuse du texte, elle-même due à une erreur, à une précipitation excessive des services confectionneurs, ou bien à la hâte des parlementaires qui, en adoptant un amendement, ont perturbé l'équilibre de la loi et sa signification. A la limite, pareille erreur peut être intentionnelle et résulter de ce que les rédacteurs du texte ont eu eux-mêmes une idée trop confuse de ce qu'ils voulaient exprimer. Placés devant la nécessité de produire un texte ils l'ont fait, tout en sachant que leur connaissance de la matière était incomplète, et le savant brouillard qui caractérise ce texte dissimule mal une délégation de compétence de l'auteur de la norme vers son interprète, entre les mains duquel repose la mission de dégager la signification pratique de cette norme obscure. Nous verrons, dans le Chapitre 3, que l'ancien article 256 du CGI présente les caractéristiques d'une disposition intentionnellement ambiguë.¹

1. *Infra*, p. 256 et s.

2. — En dehors de cette hypothèse classique, le recours à des éléments extérieurs peut également se justifier si le texte a *manifestement* trahi la pensée du législateur. Le cas est ici plus audacieux parce qu'il sous-entend que le texte est clair, donc peut se contenter d'une interprétation stricte, mais la signification que permet de dégager cette dernière méthode n'est sans doute pas satisfaisante, et surtout ne correspond pas à l'intention du législateur. L'abandon de l'interprétation stricte, alors que la disposition est intrinsèquement claire, a de quoi surprendre, car elle va à l'encontre des préceptes traditionnels, et pourtant le bien-fondé en est démontré par un arrêt de la Cour d'appel de Dijon, en date du 25 février 1930 :

« Considérant... que cette conception du pouvoir interprétatif des tribunaux est trop étroite, que ceux-ci ont le droit et même le devoir de rechercher si le texte de la loi dont l'application est réclamée se trouve bien conforme à l'intention de ceux qui l'ont proposé et adopté, que, lorsqu'il apparaît, au contraire, d'une façon évidente, que les expressions employées ont trahi la pensée du législateur et qu'elles contiennent soit une erreur matérielle absolument certaine, soit une omission manifeste, soit une construction grammaticale inexacte, le juge ne refait pas la loi, mais se borne à la traduire, en lui attribuant le sens qu'elle doit avoir pour atteindre le but poursuivi par ses auteurs ; qu'il importe peu que le texte présente par lui-même un sens nettement déterminé et puisse être appliqué dans ses termes, si le sens et l'application sont en opposition évidente avec ce qu'a entendu faire le législateur dont la volonté doit prévaloir, pourvu qu'elle ne soit pas douteuse ; qu'imposer au juge l'application servile de la loi, d'après sa lettre, serait aboutir à des anomalies inacceptables ou aux plus graves injustices et, en outre, obliger le législateur, dont l'œuvre véritable serait ainsi méconnue, à intervenir souvent pour procéder à des interprétations qui restent normalement du domaine du pouvoir judiciaire ». ¹

Cette décision appelle peu de commentaires, tant elle est limpide, il faut simplement noter que le champ d'application ici défini ne concerne que des situations peu complexes, où l'erreur est suffisamment grossière pour que la rectification en apparaisse évidente. Cependant, les pouvoirs dévolus au juge sont importants puisqu'il s'agit pour lui, rien moins que de rétablir la volonté du législateur, c'est-à-dire de s'ériger en suppléant de celui-ci pour corriger son expression défectueuse.

Dans les deux cas — obscurité ou erreur dans l'expression — l'interprète va donc dépasser le texte et rechercher, à l'aide d'informations complémentaires, un élément unique mais qui peut être qualifié de trois façons différentes : — l'esprit de la loi, c'est-à-dire l'ensemble des composantes implicites du texte, les principes fondamentaux qui sont à l'origine de son adoption. L'utilité de cette quête est défendue par WAHL², et par le commissaire du gouvernement CORNEILLE³.

— le but poursuivi par le législateur, c'est-à-dire la fin impartie à la norme par

1. Audience solennelle, DH 1930. 235 ; Gaz. Pal. 1930. 559. Le différend portait sur la signification de l'art. 14 de la loi du 5 mai 1924, relatif au privilège du Trésor, face à des prêteurs de bonne foi.

2. Op. cit. I, 67.

3. Concl. sur CE 1. 03. 1921 ; S. 1921, III. 19.

son auteur. L'expression est fréquemment employée par le juge.

«Considérant que ces dispositions... n'ont eu d'autre but».¹

— l'objet de la disposition litigieuse, c'est-à-dire le cadre dans lequel elle doit intervenir, l'utilité qu'elle remplit à l'intérieur de ce cadre, et par conséquent, l'effet qu'elle doit produire.

Au-delà de quelques nuances tenant à une plus ou moins grande subjectivité, les trois expressions recouvrent donc une même réalité qui peut être qualifiée, en termes fonctionnels, d'utilité sociale de la norme, c'est-à-dire le rôle qu'elle doit remplir si l'on se réfère aux intentions de son auteur en la matière.

L'objet de la mission de l'interprète étant défini, il va s'efforcer de l'atteindre en s'aidant d'éléments extérieurs (*Chapitre 1*). Mais ces éléments ne représentent eux-mêmes que les aliments de la technique d'interprétation employée par le juge pour dégager une signification du texte. Selon le sens et la nature de ces facteurs, le juge usera de deux techniques différentes : ou bien il se contente de dépasser la formule légale — et dans ce cas il use d'une interprétation soit restrictive, soit extensive (*Chapitre 2*) — ou bien il décide de mettre complètement à l'écart le texte interprété afin de pratiquer une libre recherche scientifique (*Chapitre 3*).

1. Notamment CE 21. 01. 1921 ; D.P. 1922. 3. 34., concl. CORNEILLE.

CHAPITRE 1

LES ELEMENTS EXTERIEURS UTILISES

Le concept utilisé ici est très général, et ses contours sont mal définis. Il faut entendre par «éléments extérieurs», tous les instruments de connaissance susceptibles d'éclairer le sens d'un texte, ceux que GENY appelle «les procédés de l'investigation auxiliaire»». L'hétérogénéité de ces instruments est leur principale caractéristique, mais il est possible de distinguer nettement en leur sein la catégorie des travaux préparatoires, dont la place et la portée (*Section 1*) sont plus importantes que celle des autres éléments (*Section 2*).

SECTION 1

LES TRAVAUX PREPARATOIRES

La formule recouvre l'ensemble des éléments matériels qui résultent des opérations d'élaboration et d'adoption du texte à interpréter. Les documents écrits qui permettent ainsi de reconstituer la genèse du texte doivent faciliter à l'interprète la connaissance des intentions du législateur et partant, du sens qu'il faut donner à une expression ou à un terme. Le juge a fréquemment recours à ces documents, (§2), bien qu'ils forment un instrument de travail hétérogène (§1).

§ 1 — *Un instrument hétérogène.*

Selon la catégorie à laquelle appartient le texte litigieux, les documents issus des travaux préparatoires seront plus ou moins nombreux.

Pour les actes réglementaires, seuls les décrets font l'objet de rapports formels au Président de la République, en revanche les ordonnances sont présentées au Parlement par un exposé des motifs et ne se distinguent pas, sous cet aspect, des lois.

Les textes législatifs qui constituent, rappelons-le, la norme essentielle en droit fiscal, bénéficient de l'éclairage d'un nombre élevé de documents, dont le catalogue comprend :

- le texte du projet ou de la proposition de loi, tel qu'il a été déposé sur le bureau de l'Assemblée Nationale (toujours la première saisie en matière financière) ;
- l'exposé des motifs, c'est-à-dire la présentation succincte, par son auteur, du but poursuivi par ce texte ;
- le rapport émanant de chaque commission compétente, commission spé-

- ciale ou commission des finances au sein de chaque assemblée ;
- les amendements déposés pour modifier le projet ou la proposition, et notamment ceux dont l'adoption a donné sa configuration finale au texte initial ;
- les discours du ministre compétent ainsi que des rapporteurs ;
- les explications de vote de chaque groupe parlementaire, confrontées aux résultats du scrutin final ;
- d'une façon générale, l'ensemble des débats parlementaires consacrés au texte.

Tous ces éléments ont en commun leur caractère écrit et public qui les rend aisés à retrouver pour l'interprète, mais leur intérêt pratique est extrêmement variable pour celui-ci. En effet, ces documents ne se caractérisent pas nécessairement par une grande clarté, et dégager leur signification peut se révéler une opération malaisée. Dans ce cas, l'interprète risque de se trouver dans une situation sans issue, puisque le recours aux travaux préparatoires est l'occasion de nouvelles difficultés qui ne peuvent que contrarier sa démarche. D'autre part, les travaux préparatoires peuvent ne présenter aucun intérêt s'il ressort de leur lecture que l'auteur du projet, les rapporteurs de commission, n'ont pas pressenti la difficulté d'interprétation à laquelle se trouve confronté l'interprète. Cependant, il importe de noter que l'hétérogénéité et la faible utilité de ces divers éléments sont moins grands pour un texte fiscal que pour une autre loi, car la technicité et la complexité du texte fiscal se prêtent moins à l'imprécision et aux digressions. Le travail effectué par les rapporteurs est sérieux, et l'aide qu'ils reçoivent des fonctionnaires détachés auprès de chaque commission des finances¹ contribue à expliquer la qualité de ce travail. Ils conservent des liens étroits avec leur Administration d'origine, or la Direction de la législation est à l'origine de tous les projets de texte en matière fiscale.

Le juge fiscal peut trouver, par conséquent, une aide profitable dans les travaux préparatoires, mais à deux conditions :

- que ces éléments soient eux-mêmes suffisamment clairs et précis pour ne pas se contredire entre eux ;
- que la signification suggérée par les travaux préparatoires n'apparaisse pas contradictoire avec l'ensemble des dispositions du texte, ni même avec la ou les significations entre lesquelles hésite a priori l'interprète. Ce dernier recherche un complément d'information dans les travaux préparatoires dans deux cas, pour confirmer l'une des significations entre lesquelles il hésite, voire même pour donner une meilleure justification à l'hypothèse qu'il entend faire prévaloir. Le troisième cas possible, où l'interprète scrute les travaux préparatoires parce qu'il ne parvient pas à dégager de la norme la moindre esquisse de signification, relève de l'hypothèse d'école.

Si l'analyse des travaux préparatoires accroît son dilemme au lieu de le résoudre, non seulement ce recours à un facteur extérieur d'éclaircissement est inutile, mais il est même néfaste puisqu'il complique la tâche de l'interprète. En bonne logique il doit alors renoncer à s'en servir.

1. 5 administrateurs civils du Ministère du Budget à l'Assemblée Nationale, 3 au Sénat.

En réalité, les travaux préparatoires représentent essentiellement pour le juge un moyen de conforter la solution qu'il veut rendre. La diversité des travaux le sert à cet égard, dans la mesure où il trouvera plus aisément en leur sein la justification qui lui manque. Les travaux préparatoires constituent pour le juge fiscal une réserve d'arguments, ce qui explique l'usage fréquent qui en est fait.

§ 2— *Un instrument très utilisé.*

Depuis très longtemps, le juge fiscal reconnaît utiliser les travaux préparatoires. La Cour de cassation s'est distinguée sur ce plan du Conseil d'Etat. Dans des décisions maintenant anciennes, la Cour avouait recourir à l'aide d'éléments extérieurs pour dégager la signification d'une disposition, mais sa démarche révélait quelque embarras puisqu'elle la subordonnait à deux conditions :

- d'une part, le juge ne pouvait utiliser que l'exposé des motifs pour éclairer sa démarche, à l'exclusion de tout rapport, discours ou compte-rendu de débat. L'exposé des motifs était considéré comme faisant corps avec le texte dans la mesure où il était l'œuvre du même auteur ;
- d'autre part, cette quête devait poursuivre comme seul dessein, la confrontation de la signification dégagée par l'interprétation littérale du texte proprement dit.¹

Les juridictions de première instance se sont souvent montrées beaucoup plus audacieuses dans leur méthode et plus explicites dans leur démarche. Ainsi, dans une décision du 5 juin 1902, le Tribunal de Beauvais s'est prononcé, en matière d'enregistrement, dans les termes suivants :

« Attendu... que ni le texte de la loi nouvelle, ni les travaux préparatoires ne permettent de considérer qu'il en soit ainsi ;... le législateur a manifestement voulu anéantir le droit afférent à l'expectative d'usufruit,... qu'il ne saurait y avoir de doute à cet égard, puisque non seulement, lors de la discussion de la loi, un amendement tendant au rétablissement de ce droit a été rejeté... ».²

La Cour est revenue sur sa démarche primitive et utilise maintenant l'ensemble des travaux préparatoires, soit en le reconnaissant de façon explicite, soit en le laissant entendre³. Lorsqu'elle n'y fait pas allusion, le procureur général ne dissimule pas l'usage que lui-même a fait des travaux préparatoires. C'est ainsi que Monsieur Paul MATTER,

« examinant les travaux préparatoires des lois en jeu, montre en effet qu'il n'est pas certain, comme le prétendaient les arrêts d'appel, que le législateur eût entendu assimiler les hypothèques aux ventes. Il cite des déclarations des

1. Cf. notamment Cass. 31. 07. 1854, D. 1854.1.312.
Cass. 23.06.1869 ; D. 1869.1.297.

2. S. 1904. II. 88.

3. Cass. crim. 21.03.1908 ; S. 1910.I.525.
Cass. 16.06.1933 ; S. 1934.I.241.
Cass. 29. 01. et 25. 05. 1941 ; D.A. 1941. J. 227 et 257.
Cass. com. 4.01.1971 ; R.E.I. 1971 n°977, p. 575.

rapporteurs de la Chambre et du Sénat, aux yeux de qui le danger des hypothèques simulées est beaucoup plus grand que celui des ventes simulées ; des paroles du ministre des finances signalant...».¹

Le Conseil d'Etat n'a pas connu une semblable évolution de sa démarche dans la mesure où il a, d'emblée, considéré que les travaux préparatoires représentaient une source d'information à ne pas négliger. L'expression «il résulte du texte... et des travaux préparatoires» est seule utilisée, et on ne trouve nulle trace des nuances qui ont marqué l'évolution de la jurisprudence de la Cour de cassation.²

Il faut cependant noter que le Conseil ne dissimule pas les étapes de sa démarche interprétative, utilise fréquemment les travaux préparatoires, mais demeure néanmoins formellement respectueux du texte qu'il interprète. La formule qu'il emploie privilégie la signification tirée du texte et ne fait référence aux travaux préparatoires que comme facteur de confirmation de la signification primitivement dégagée. Si les termes du texte sont trop précis, la signification tirée des travaux préparatoires doit être rejetée. Ainsi l'art. 30 de la loi du 31.12.1937 a exempté de la taxe à la production «les affaires de vente portant sur les livres, à concurrence de 50 % du prix de vente». Au requérant qui sollicite le bénéfice de ce texte pour les disques de phonographe qu'il produit, le Conseil d'Etat se voit contraint de répondre :

«s'il ressort des travaux préparatoires que cette disposition, intervenue en vue de favoriser la diffusion de la pensée et de la culture, doit s'appliquer en particulier aux œuvres musicales, il ressort des termes mêmes de la loi qu'elle ne vise pas toutes les formes de diffusion de ces œuvres, mais seulement celles qui sont réalisées sous forme de livres ;».³

Si l'allusion au sens des travaux préparatoires n'était pas faite en réponse à l'argumentation du demandeur, elle apparaîtrait ici quelque peu gratuite, puisque les dispositions de la loi étaient suffisamment précises et formelles pour que leur interprétation fût aisée.

Les travaux préparatoires ne sont donc employés que pour révéler la pensée du législateur. Ils constituent en ce sens l'instrument principal de connaissance employé par le juge pour éclairer le sens d'une disposition mystérieuse, mais il peut avoir recours à d'autres éléments extérieurs, d'une utilité plus réduite.

SECTION 2 LES ELEMENTS RESIDUELS

Deux facteurs peuvent apporter à l'interprète une aide complémentaire dans sa quête, il s'agit de la coutume et de l'équité.

1. Evoqué par ESMEIN, note sous Cass. réun. 9.03.1927, 28.05.1932 et 16.06.1933 ; S. 1934. I. p. 246.

2. Cf. notamment : CE. 4.11.1927 ; S. 1928. III. 8, note GENY. CE 7.11.1930 ; S. 1931. III. 48. CE 25.01.1937 ; S. 1937. III. 64. CE 26.02.1964 ; Rec. 143. CE 21.12.1977 ; Droit Fis. 1978, n°610.

3. CE 26.02.1964 ; Rec. 143.

§ 1 — *La coutume.*

Cet «ensemble de faits révélant un sentiment juridique»¹ n'est pas envisagé ici comme une source de droit mais simplement comme instrument de connaissance des «réflexes» du législateur, ce qui permettra peut-être à l'interprète de réaliser une extrapolation, de la démarche coutumière du législateur à celle manifestée dans le texte à interpréter. Une telle méthode fournit des résultats bien fragiles, elle ne peut en tout cas être utilisée seule, car le législateur est bien évidemment libre de modifier son attitude comme il l'entend.

Dans un système de droit écrit, la place de la coutume est très malaisée à cerner, même pour un simple recours en information. Ainsi que l'écrit GENY :

«On est généralement d'accord pour proclamer que, sous l'empire d'une constitution, qui rend le pouvoir législatif aux représentants désignés de la volonté générale et qui ne permet à ces représentants d'exercer leur mission législative qu'en une forme précise, et suivant une procédure minutieusement réglée, la coutume, exprimât-elle de la façon la moins douteuse, l'assentiment de tous sur certains points déterminés, ne peut avoir cette vertu, ni de créer le droit, en suppléant à la loi, ni d'abroger celle-ci en tout ou en partie.»²

De plus, chaque texte de loi répond à des préoccupations différentes et ce, particulièrement en droit fiscal, où le texte adopté peut avoir un rôle d'action conjoncturelle. Il semble dès lors difficile de dégager une coutume sans avoir au préalable déterminé l'intention du législateur à l'aide des travaux préparatoires, afin de savoir si la signification qu'il donne à une notion ou à une expression est la même dans les deux textes en présence, celui qui sert de référence et celui qui contient la disposition litigieuse. En présence de ce droit écrit et complexe qu'est le droit fiscal, la coutume ne peut jouer qu'un rôle marginal, en apportant un complément d'information destiné à conforter, mais qui ne saurait contredire la signification dégagée par l'interprète du texte proprement dit et de ses travaux préparatoires.

§ 2 — *L'équité.*

Dans la recherche de l'esprit de la loi, l'usage de l'équité se fait sous la forme d'un raisonnement et non plus d'une démarche interprétative qui va dégager une signification raisonnable, c'est-à-dire tenant compte des conséquences que son adoption entraînera. Raisonner en équité, c'est se détacher des éléments du texte à interpréter et utiliser les principes non écrits du fonds juridique français pour dégager cette solution raisonnable : il s'agit là d'une méthode d'analyse pour le moins audacieuse, donc contestée car elle permet à l'interprète, d'une part de se dégager des contingences du texte qu'il doit interpréter, d'autre part de disposer d'une marge de manœuvre considérable pour choisir le fondement juridique qu'il souhaitera donner à son interprétation, étant

1. GENY, op. cit., p. 320.

2. Op. cit. p. 37.

donné le grand nombre, la diversité, et parfois l'imprécision de ces principes non écrits. Comme l'écrit CARRE de MALBERG,

«il peut se présenter des espèces sur lesquelles la loi n'ait point statué et dont elle ne contienne en aucune manière, pas même virtuellement, le règlement... il y a lieu alors pour le juge de combler ses lacunes, en disant du droit là où aucun ordre juridique n'a été établi par le législateur... le juge saisi d'une contestation est tenu, dans tous les cas, de statuer... Pour que l'autorité juridictionnelle ait un tel pouvoir, il faut bien que la fonction de juger ait un fondement et un domaine plus vastes que la simple application des règles législatives en vigueur. La vraie définition à donner de cette fonction, c'est qu'elle consiste à dire le droit.»¹

Une telle démarche permettra peut-être de découvrir l'intention réelle du législateur, mais en vérité il s'agira le plus souvent de son intention supposée, faute d'indices suffisamment précis pour indiquer sans aucun doute la position du législateur.

Interpréter un texte obscur ou imprécis à l'aide d'éléments extérieurs est une entreprise louable dans la mesure où le juge est tenu de trancher le litige qui lui est soumis, mais l'hétérogénéité même de ces instruments de référence a été critiquée par le doyen GENY, lequel reprochait son manque de rigueur à une telle démarche. GENY lui substitue une démarche scientifique, qui borne sa recherche à la découverte de la seule pensée réelle du législateur, en utilisant pour cela des éléments exclusivement logiques, c'est-à-dire, «le but de la loi, le milieu social et juridique dont la loi est issue, les travaux préparatoires»². Une telle méthode tend à employer pratiquement les mêmes instruments que ceux utilisés pour développer une interprétation restrictive ou extensive, mais dans une optique différente, qui n'est plus proprement interprétative. Son ambition et ses perspectives d'intervention sont aussi plus grandes : la méthode traditionnelle fonde une interprétation extensive ou restrictive sur un dépassement de la formule légale (*Chapitre 2*), tandis que la «libre recherche scientifique» opère la mise à l'écart de la formule légale et débouche sur un raisonnement par analogie (*Chapitre 3*).

1. *Contribution à la théorie générale de l'Etat* ; T. 1, pp. 702 à 704.

2. *Op. cit.*, t. 1, p. 289.

CHAPITRE 2

LE DEPASSEMENT DE LA FORMULE LEGALE :

L'INTERPRETATION RESTRICTIVE

ET L'INTERPRETATION EXTENSIVE

La technicité du droit fiscal confrontée à la complexité des situations de litige oblige le juge à rendre ses décisions en fondant sa solution sur une justification qui est elle-même issue de la combinaison de l'interprétation du texte proprement dit et de ses travaux préparatoires. L'attitude du juge, qui dépasse ainsi le cadre strict de la formule légale, se justifie par deux raisons complémentaires. Il veut, et doit, résoudre le litige qui lui est soumis à l'aide du texte fiscal pertinent. Il sait cependant que ce texte est, par définition, une norme rigide, qu'il peut être ancien et qu'il peut ne pas correspondre exactement à la situation de l'espèce. Pour chacun de ces trois motifs, toute sa démarche va tendre à adapter la portée de la norme, actualiser ses implications pour les faire correspondre aux nécessités du moment. Sous cet angle purement technique, l'utilisation que le juge fera ainsi de la norme fiscale apparaîtra soit extensive, soit restrictive, en fonction de « l'esprit de la loi », de « l'intention du législateur » qu'il a cru dégager de l'analyse de l'ensemble formé par le texte, l'exposé des motifs et les travaux préparatoires. Si l'auteur de la norme a traduit sa conception large — en matière d'assujettissement notamment — par des termes trop précis et peu englobants, l'interprète n'hésitera pas à pratiquer une interprétation extensive (*Section 1*) pour permettre à cette norme d'appréhender des situations nouvelles que le législateur aurait incluses s'il en avait eu connaissance. Si l'intention de l'auteur s'est concrétisée par des termes plus flous que ses intentions, l'interprète aura recours à une interprétation restrictive pour respecter l'esprit du texte (*Section 2*).

SECTION 1

L'INTERPRETATION EXTENSIVE

La possibilité, pour le juge, de dépasser le cadre de la formule légale afin d'adapter la portée de la norme à l'espèce n'a pas été admise sans difficultés, mais les fiscalistes les plus lucides de l'époque classique ont défendu son bien-fondé (§1), tandis que la jurisprudence l'utilise sans plus s'interroger

sur la régularité d'une telle démarche au regard de la légalité (§2) ; la portée de cet usage est déterminante pour l'évolution de droit fiscal (§3).

§ 1 — Défense de l'interprétation extensive.

La controverse a perdu aujourd'hui de son intensité car la démarche n'est plus contestée, tant elle apparaît nécessaire pour combler les lacunes des textes fiscaux, mais il fut une époque où rares ont été les auteurs suffisamment clairvoyants pour observer l'intérêt de la méthode. GENY apparaît comme un pionnier en droit français sur ce point, car il a su souligner les errements entraînés par le culte du droit civil codifié, proposé comme modèle à l'usage des autres droits. Le civiliste qu'il était avant tout a eu le grand mérite d'arracher l'interprète à sa contemplation exégétique de la norme écrite, en montrant l'utilité que présentait la recherche du contexte dans lequel s'insérait l'adoption de cette norme. Dès lors, le respect de la légalité rend souhaitable un certain détachement vis-à-vis du texte écrit :

« tantôt cette formule était trop étroite, et les "circonstances extrinsèques" révélant une pensée plus large chez le législateur conduiront à étendre la portée de sa décision textuelle. D'où l'interprétation extensive de la loi ». ¹

En droit fiscal, PILON s'est voulu le disciple de GENY, en y adaptant ce principe de l'interprétation extensive. « Faire de l'interprétation extensive » écrit-il en 1927, « c'est seulement porter l'application d'un texte jusqu'à ses limites voulues par le législateur ». ² L'utilisation de l'adverbe « seulement » a pour but d'ôter tout caractère audacieux à la démarche ainsi décrite, et de montrer l'utilité qu'il peut y avoir à reconnaître une telle technique d'interprétation, afin de mieux prohiber d'autres méthodes, jugées contraires au principe de légalité. PILON s'est en effet montré un adversaire de la libre recherche scientifique en droit fiscal — avant de l'admettre à son tour — ³ c'est pourquoi il insiste sur l'intérêt que présente l'utilisation d'une méthode moins dangereuse pour la légalité et partant moins critiquable aux yeux de la doctrine civiliste.

Cette défense de l'interprétation extensive par PILON et ses contemporains ⁴ procède d'une double volonté, d'admettre la nécessité, pour le juge, de dépasser l'expression formelle du texte, et d'empêcher ce même juge d'aller trop loin sur la voie d'une interprétation libre. Mais cette attitude dénote une certaine naïveté, peut-être intentionnelle, puisqu'elle vise à bâtir une fiction, aux termes de laquelle se trouve reconstituée une volonté présumée du législateur qui, par hypothèse, ne s'est pas exprimée lors de l'édiction de la norme. En réalité l'interprétation extensive est un acte de volonté qui permet d'édifier une solution à partir du texte et de ses travaux préparatoires.

1. Op. cit., t. 1, pp. 298, 299.

2. Note DP 1927.1.17., cf. aussi *Principes et technique des lois d'enregistrement*, p. 23, n°42 et 43.

3. Cf. infra, p. 197.

4. Notamment NAQUET, *Traité*, I, p. 42.

La validité de cette solution dégagée dépend de sa conformité aux dispositions du texte-base, mais cette conformité est si peu exigeante qu'elle se ramène en fait à une simple non-contradiction avec le texte. Une interprétation extensive est valable dès lors que la solution qu'elle dégage ne contredit pas le texte de référence, mais elle n'est pas la seule à remplir cette condition ; le juge l'a choisie entre plusieurs interprétations également valables au regard de la norme, et en dernière limite c'est l'acte de volonté commis par le juge en la choisissant qui la fonde au regard des autres interprétations possibles.

Le but ultime de cette justification apportée par PILON est éminemment respectable, comme le notent d'ailleurs la plupart des fiscalistes de l'époque, ainsi sous deux arrêts du Conseil d'Etat de 1926 :

«Que la juridiction administrative puisse ainsi, pour des considérations touchant au premier chef l'intérêt général, s'élever, par un effort d'interprétation qui saisit l'esprit de toute une législation, au-dessus des prescriptions rigides de la loi écrite, du mot-à-mot d'un texte, c'est tout à l'honneur des institutions».¹

La jurisprudence a d'ailleurs consacré l'usage de cette démarche, sans soulever autant de questions de principe ni apporter autant de justifications que ne le fait l'argumentation de PILON.

§ 2— Vérification, par la jurisprudence, de la règle de l'interprétation extensive.

Le juge fiscal utilise depuis longtemps une démarche extensive (A), cette démarche produit des conséquences favorables, tantôt pour le contribuable et tantôt pour l'Administration (B), car son utilisation est soumise, par les deux juridictions suprêmes, à des conditions identiques (C). Il en résulte des hypothèses où cette technique d'interprétation est rejetée (D).

A — Alors que dans une décision de 1887, la Cour de cassation proclame l'impossibilité, pour le juge, d'étendre les lois fiscales à des cas non prévus par le législateur², cette même juridiction s'était prononcée en faveur de l'interprétation extensive dans une espèce datant de 1877³. Au-delà des problèmes de vocabulaire, le juge fiscal n'hésite pas, en effet, à pratiquer l'interprétation extensive chaque fois que la nécessité apparaît, mais le plus souvent il aura recours à cette méthode sans la qualifier. Cette attitude générale de discrétion ne l'empêche cependant pas de faire référence à des éléments extérieurs au texte pour fonder l'extension qu'il opère. Les formules employées dans ce cas sont peu variées. Il s'agit pour le juge de constater :

«il ressort de l'esprit de ladite loi que le législateur a entendu...»⁴

Il est beaucoup plus rare que le juge qualifie ouvertement sa démarche :

1. Note P.L.J., D.P. 1926.3.7.

2. 6.04.1877 ; DP 1887. I. 503.

3. Civ. 14.11.1877 ; S.1878.I.44.

4. Cass. 27.02.1900 ; S. 1900.I.531. Civ. 13.11.1900 ; S. 1902.I.49.

«il résulte, tant de la combinaison que de l'esprit des articles... ; qu'en conséquence, cette exemption doit nécessairement s'étendre à...»¹

Il est encore plus rare qu'il en expose le déroulement complet dans sa décision ; l'hypothèse ne se rencontre que dans les décisions émanant de juridictions de première instance, puisque celles-ci sont tenues de motiver abondamment, afin de faciliter un éventuel contrôle par la Cour de cassation :

«... la lecture des travaux préparatoires démontre que le législateur n'a pas eu cette intention ;... on ne peut les interpréter sans rechercher leur signification et l'intention du législateur...»²

B — Cette utilisation d'une interprétation extensive par le juge fiscal n'aboutit pas, au niveau des résultats concrets, à favoriser systématiquement le contribuable ou au contraire l'Administration. De même, affirmer que les juridictions judiciaires s'efforcent de protéger le contribuable, tandis que les juridictions administratives n'auraient en vue que la défense des intérêts de l'Administration, constitue une assertion gratuite qui participe du cliché beaucoup plus que de l'observation scientifique. En effet, l'analyse de la jurisprudence fiscale révèle la place faite à l'interprétation extensive par la Cour de cassation comme par le Conseil d'Etat, et l'utilisation de cette démarche par les deux juridictions aboutit, selon les cas, à une décision qui est tantôt favorable au contribuable et tantôt à l'Administration. Il est impossible de déceler, sur ce point, une divergence d'attitude entre les 2 juges.

1. — Le juge fiscal rend une décision favorable au contribuable chaque fois qu'il adopte une interprétation de la norme suffisamment extensive pour que le contribuable échappe à l'imposition. C'est le cas de la Cour de cassation lorsqu'elle fait bénéficier d'une exemption du droit d'enregistrement, la procuration donnée à un tiers dans le but de présenter et soutenir une demande de dégrèvement, alors que la loi n'en accorde le bénéfice qu'au contribuable lui-même.³

Il en va de même lorsque le juge décide d'accepter les adjudications judiciaires d'immeubles de la procédure de contrôle du prix exprimé dans les contrats à titre onéreux translatifs de propriété d'immeuble.⁴

La démarche suivie par le Conseil d'Etat n'est pas différente lorsqu'il insuffle à la disposition litigieuse une portée nouvelle. Un arrêt du 22 février 1964 considère qu'un immeuble doit bénéficier des dispositions de la loi du 14 août 1954, portant imposition réduite du «partage, fait à ses membres, par une société d'immeubles bâtis existant dans son patrimoine au 31 décembre 1953...». Or, l'immeuble en question n'existait pas au 31 décembre 1953 parce qu'il avait été détruit par faits de guerre. La Haute Juridiction a néanmoins estimé

1. Cass. civ. 19.06.1901 ; S. 1901.I.456.

2. Trib. civ. AUTUN, 7.04.1909 ; S. 1912.I.281, note A. WAHL.

3. Arrêt précité : Cass. civ. 19.06.1901 ; S. 1901.I.456.

4. Trib. de la SEINE, 20.07.1906 ; S. 1909.II.157, note A. WAHL.

«que les indemnités, qui ne sont acquises aux sinistrés qu'à charge de reconstruction des biens détruits, ont le même caractère que ces biens ;»¹

A l'interprétation stricte présentée par l'Administration, le juge a répliqué par une interprétation extensive de la loi, dans le respect de son esprit.²

2. — A l'inverse, l'interprétation extensive d'un texte fiscal par le juge peut fort bien déboucher sur une solution favorable au fisc. L'explication de cette démarche peut-être le souci du juge de lutter contre la fraude.³

De même, le Conseil d'Etat analysant l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914, note certes, l'impossibilité d'établir une imposition distincte au nom de la femme mariée vivant avec son mari. Mais dans le silence du texte il en conclut à la nécessité de son imposition après la dissolution du mariage.⁴

C — Cette similitude dans les résultats de la démarche opérée par les deux juridictions s'explique par l'adoption d'une méthode identique, fondée sur le respect de l'esprit du texte. Si la norme a pour dessein d'assujettir à l'impôt un ensemble d'activités ou de situations, l'interprète est fondé à lui donner une signification extensive, englobant même des hypothèses qui ne seraient pas prévues par la loi. En revanche, le texte fiscal qui décrit — sous forme de liste notamment — chaque cas d'imposition, ne saurait être étendu à d'autres hypothèses que celles qu'il énonce. La méthode adoptée par les deux ordres de juridiction est simple à décrire, mais en voulant approfondir cette analyse, la doctrine l'a passablement obscurcie. Prenant prétexte du fait que les juridictions judiciaires adoptent beaucoup moins souvent une interprétation extensive que les juridictions administratives, un certain nombre d'auteurs ont expliqué cette observation statistique par une différence entre les types d'impôts qui leur sont soumis, plutôt que par une différence entre les deux juges.

Le postulat de départ est à peu près impossible à vérifier, car non seulement le juge n'affiche que rarement ses intentions, mais encore beaucoup de ses décisions ne peuvent être qualifiées avec certitude quant à la méthode interprétative retenue. En admettant la validité de ce postulat, des fiscalistes éminents ont expliqué cette divergence dans la démarche entre les deux juges par le fait que le juge judiciaire tranche des litiges relatifs à des impôts analytiques, tandis que le juge administratif se trouve confronté à des impôts synthétiques, qui permettent donc une interprétation extensive.

La distinction entre «impôts analytiques» et «impôts synthétiques» est l'œuvre de MM. LAFERRIERE et WAINE, ainsi que de M. LAURE, mais sous la plume d'autres auteurs on trouve des distinctions comparables entre «impôts universels» et «impôts particuliers» (M. TROTABAS), ou entre «impôts généraux» et «impôts spéciaux» (M. MEHL). Selon les termes de cette distinc-

1. CE 22.02.1964 ; Rec. 137.

2. Pour une solution voisine, cf. CE 4.09.1944 ; S. 1944.III.53.

3. Cass. 11.02.1925 ; D. 1925.I.17 ; Cass. 16.06.1933 ; S. 1934.I.241.

4. CE 31.03.1925 ; DP 1925.3.57., note TROTABAS. CE 25.03.1927 ; DP 1927.361., note TROTABAS.

tion, les impôts synthétiques atteignent une situation économique globale, tandis que les impôts analytiques frappent des faits, des événements précis et isolés. L'impôt sur le revenu sera l'archétype des impôts synthétiques, tandis que les différentes contributions indirectes sont représentatives des impôts analytiques, dans la mesure où elles frappent des cas précis de circulation ou de consommation. Ces deux catégories d'impôts correspondent effectivement à la distinction. Puisque la juridiction administrative est compétente en matière d'IRPP et d'IS, elle sera amenée à utiliser une interprétation extensive pour dégager la signification des différents textes qui établissent leur régime juridique. En revanche, la juridiction judiciaire refusera de pratiquer une interprétation extensive des dispositions portant création et organisation des contributions indirectes.

La qualification des autres impôts est plus malaisée. Selon les auteurs précités, les taxes sur le chiffre d'affaires sont des impôts synthétiques, « puisqu'elles atteignent (sauf cas d'exonération) la valeur globale des livraisons ou prestations faites par l'entreprise »¹. Or, les taxes sur le chiffre d'affaires sont d'abord des impôts analytiques, qui appréhendent des actes individualisés et non une situation globale. Certes, la TVA est un impôt *général* sur la dépense, mais cette généralité dans le champ d'application ne fait pas pour autant de cette taxe un impôt synthétique qui, à l'instar de l'impôt sur le revenu, frapperait une situation d'ensemble étendue sur un certain laps de temps. La TVA frappe l'opération économique au moment même où elle se réalise, et partant sans le recul qui permettrait la synthèse. Contrairement à l'opinion de la doctrine, il semble en conséquence difficile d'intégrer les taxes sur le chiffre d'affaires dans la catégorie des impôts synthétiques. La distinction faite par la doctrine est, à cause de cela, peu satisfaisante, même si les autres impôts entrent à peu près dans les deux catégories : les droits d'enregistrement peuvent être qualifiés d'impôts analytiques, tandis que les droits de succession présentent tous les caractères d'un impôt synthétique puisqu'ils appréhendent une situation globale à un moment donné. La distinction faite est donc séduisante, mais ne parvient pas à intégrer toute la diversité fiscale.

Essayer, malgré tout, de vérifier le bien-fondé de cette théorie consiste à rechercher si le juge fiscal adapte sa méthode interprétative au type d'impôt qui fait l'objet de chaque litige. Concrètement, le juge administratif connaît des litiges relatifs aux impôts directs et aux taxes sur le chiffre d'affaires, son interprétation doit être non extensive lorsqu'il connaît des contributions indirectes et des droits d'enregistrement, elle doit être extensive lorsqu'il connaît des droits de succession.

Il est aisé de citer des arrêts où le Conseil d'Etat interprète extensivement, et d'autres où la Cour de cassation se refuse à adopter pareille démarche, mais la vérification du bien-fondé de la théorie commande de retrouver des décisions où chaque juge, confronté à un impôt qui n'appartient pas à son domaine d'interprétation, modifierait en conséquence sa démarche interprétative.

La Cour de cassation interprète effectivement de façon extensive les disposi-

1. P. BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, 1972, p. 139.

tions relatives à l'impôt sur le revenu qui relèvent de sa compétence avant 1914. Dans une décision du 14 novembre 1877, précitée, elle applique le régime prévu pour les actions aux parts sociales, non négociables ni cessibles, d'une société civile¹. Son attitude est identique dans un arrêt du 27 février 1900². En matière de droits de succession, en revanche, les décisions rendues tranchent des questions de fait et non de droit, et aucun problème d'interprétation ne s'y pose par conséquent.

Le Conseil d'Etat, lorsqu'il est confronté à un impôt dit «analytique», pourra lui aussi changer de méthode et refuser de pratiquer une interprétation extensive. C'est le cas, en matière d'impôts directs locaux, pour l'ancien tarif des patentes, dont les rubriques ne peuvent faire l'objet d'extensions en raison de leur extrême précision.³

La distinction entre impôts analytiques et impôts synthétiques permettrait donc d'expliquer une éventuelle divergence d'interprétation entre les deux juges, divergence qui s'expliquerait par la nature de l'impôt en cause dans chaque espèce. Pourtant, cette tentative d'explication est peu convaincante, car en admettant même que la juridiction judiciaire refuse plus souvent de pratiquer une interprétation extensive en raison du caractère essentiellement analytique des impôts dont elle règle le contentieux, il est alors impossible d'expliquer pourquoi la Cour de cassation et le Conseil d'Etat interprètent parfois de façon extensive des dispositions relatives à un impôt analytique. Leur comportement est, dans ce cas, tout à fait identique, mais il va à l'opposé de la théorie précitée. Pourtant, le cas s'est présenté, en matière d'enregistrement pour la Cour de cassation⁴, en matière de taxe locale d'équipement pour la juridiction administrative⁵. La situation inverse peut également se rencontrer, où juridiction administrative et juridiction judiciaire refusent d'interpréter de façon extensive une disposition synthétique.⁶

Dans les deux cas évoqués, le juge fiscal ne prend pas en considération la nature intrinsèque de l'impôt en jeu pour adopter une méthode d'interprétation, ce qui ne correspond pas à la tentative d'explication avancée par la doctrine fiscale. Il n'est pas non plus possible d'expliquer le comportement du juge par les réflexes et les traditions qui sont en vigueur au sein de chaque ordre de juridiction. La juridiction administrative, habituée à rendre des décisions qui ne reposent que faiblement sur le support d'une norme écrite, transposerait cette liberté dans la démarche aux affaires fiscales qui lui sont soumises. La juridiction judiciaire, ayant l'habitude de travailler dans un cadre écrit voire codifié, en conserverait une démarche prudente lorsqu'elle doit

1. Cass. civ. 14.11.1877 ; S. 1878.I.44.

2. S. 1900.I.531.

3. CE 15.03.1978 ; Droit Fis. 1978, n°974.

4. Cass. civ. 31.07.1854 ; S.1854.I.559.

5. T.A. PARIS, 27.05.1977 ; Droit Fis. 1978, n°942.

6. CE 31.05.1963 ; Rec. 346, en matière de taxe d'apprentissage ; Cass. civ. 15.02.1943 ; S. 1944.I.53, note C. ROUSSEAU, refusant d'étendre à un câble immergé les dispositions de l'art. 1^{er} du Code des Douanes, d'un contenu très général : «dans les ports et lieux de France on doit se conformer aux mêmes lois et tarifs».

trancher des litiges fiscaux. Si l'assertion est juste en droit commun, elle ne semble pas correspondre aux situations de droit fiscal puisque le juge fiscal, nous l'avons vu, adopte une démarche identique en face des mêmes catégories d'impôts, quel que soit l'ordre juridictionnel auquel il appartient. Pourtant, ce même juge ruine l'explication doctrinale dans la mesure où le type d'interprétation qu'il emploie ne correspond pas toujours à l'impôt.

Une tentative de systématisation de la conduite du juge fiscal en matière d'interprétation doit, dès lors, reposer sur les deux constatations suivantes. — Tout d'abord, les deux séries de juridictions compétentes en matière fiscale réagissent de la même façon devant un type d'impôt donné. L'interprétation sera plutôt stricte en présence d'un impôt analytique, plutôt extensive pour un impôt synthétique, encore que ce dernier qualificatif s'applique mal aux taxes sur le chiffre d'affaires ; la distinction posée par M. MEHL, entre impôts spéciaux et impôts généraux, correspondrait davantage à la réalité. Il est donc inexact de prétendre, comme l'écrivait CHRETIEN, que

«les tribunaux judiciaires... se montrent plus réservés que les tribunaux administratifs...»¹

— Mais d'autre part, le juge fiscal dépassera cette distinction en n'hésitant pas à adopter une autre méthode d'interprétation que celle normalement attendue pour l'impôt en cause dans l'espèce, chaque fois que la disposition litigieuse présente un caractère de généralité ou au contraire de spécialité suffisamment net pour entraîner le recours à une interprétation respectivement extensive ou stricte. Une telle attitude permet d'expliquer les cas d'espèce évoqués plus haut, qui apportent une exception à la règle établie par la doctrine.

Ces conditions d'utilisation identiques de l'interprétation extensive par les deux juridictions qui assument les fonctions de juge fiscal, entraînent évidemment le rejet de cette démarche dans certaines hypothèses.

D — Le juge fiscal recherche parfois dans des éléments extérieurs la signification de la disposition litigieuse et peut en conclure que celle-ci ne doit pas faire l'objet d'une interprétation extensive car elle ne correspondrait pas à l'intention du législateur.

Le cas se présente avec netteté dans la jurisprudence du Conseil d'Etat, ainsi lorsqu'il précise :

«Considérant qu'il résulte des termes mêmes de la loi et notamment de la "comparaison des termes «qui n'ont pas d'enfants» et «qui se trouvent "n'avoir aucune personne à leur charge ; » ainsi que des travaux préparatoires de ladite loi, que les personnes recueillies par un contribuable ne peuvent être considérées comme des enfants.»²

Dans ce cas, le juge n'hésite pas à adopter la solution imaginée par l'Administration, lorsque celle-ci paraît correspondre à l'intention du législateur. Ainsi, sur une décision relative à l'application de l'article 180 du CGI, le commissaire

1. Chronique de jurisprudence fiscale, RSLF 1940-46, p. 219.

2. CE 4. 03. 1927 ; S. 1927. III. 86.

du gouvernement SCHMELTZ propose,

« Dans le silence de votre jurisprudence, d'entériner la doctrine administrative qui nous paraît sage dès lors qu'elle est conforme à l'esprit du texte... »¹

Dans des hypothèses semblables, la démarche intellectuelle suivie par la Cour de cassation ne sera pas exposée avec autant de netteté dans les attendus du jugement si elle a abouti au rejet de l'interprétation extensive. Dans ce cas, la Haute Juridiction se contentera de noter « qu'aucune extension du texte fiscal n'est permise au-delà des termes précis de la loi ».²

La démarche suivie par les deux juridictions aboutit à des résultats comparables, même si la formulation n'en est pas identique. La différence entre le Conseil d'Etat et la Cour de cassation statuant en matière fiscale réside dans le vocabulaire employé et non dans la méthode d'approche des problèmes et d'analyse des textes.

§ 3— *La portée de l'interprétation extensive des textes fiscaux.*

L'élargissement ainsi conféré à la portée d'une norme dépasse généralement le cadre de la simple solution d'espèce. Si l'interprétation extensive comble une lacune du texte fiscal, cette attitude constructive transforme le juge en médiateur du législateur, chargé de traduire ses silences en dispositions positives, avec l'aide d'éléments extérieurs au texte, notamment les travaux préparatoires. L'autorité de chose jugée est limitée à la décision d'espèce, mais cette décision s'insère le plus souvent dans une jurisprudence cohérente, et contribue ainsi à préciser un concept ou un groupe de notions laissées dans l'obscurité voire l'ambiguïté par l'auteur de la norme fiscale.

Les exemples abondent, de ces situations où la technicité et l'abondance des textes fiscaux n'empêchent pas le juge d'avoir recours à une interprétation extensive pour identifier ou même construire un régime fiscal dans une hypothèse où le législateur pratique l'ellipse voire la contradiction. Les conséquences de la démarche sont évidemment à la mesure de la situation fiscale ainsi organisée.

En matière de TVA, le Conseil d'Etat a précisé le contenu de la notion d'« article d'occasion » issue de l'article 271-34° ancien du CGI

« " par « articles d'occasion » au sens de cette disposition, il convient d'entendre... »³ ;

en matière de taxation d'office, la Haute Assemblée a posé une définition des dépenses « ostensibles et notoires » prévues par l'article 180 du CGI dans sa rédaction primitive⁴ ; et elle a établi les critères permettant de distinguer le

1. Concl. sur 13. 07. 1967 ; Droit Fis. 1967, n° 41. Dans des termes semblables : concl. MARTIN-LAPRADE sur CE 13. 07. 1979 ; RJF 1979, p. 325.

2. Cass. civ. 25. 02. 1918 ; S. 1921. I. 177

Cass. civ. 28. 02. 1929 ; S. 1931. I. 94

Cass. civ. 20. 01. 1930 ; S. 1930. I. 281, note GENY

Cass. civ. 29. 02. 1932 ; S. 1932. I. 321, note GENY.

3. CE 24. 02. 1964, Rec. 137.

4. CE 13. 07. 1967 ; Droit fis. 1967, n° 41, concl. SCHMELTZ.

gérant de fait du gérant majoritaire de SARL, au regard de l'impôt sur le revenu¹.

Au delà de ces apports parcellaires, le juge fiscal fonde parfois sur une démarche extensive des constructions jurisprudentielles beaucoup plus globales. Le cas se présente rarement en raison de l'abondance de textes, mais il est au moins deux hypothèses où le juge a réalisé une œuvre constructive importante du fait de l'insuffisance des textes : il s'agit, d'une part, de la théorie des décisions de gestion et des erreurs, et d'autre part de la notion de revenu imposable.

A — Sommairement décrite, la théorie des décisions de gestion et des erreurs permet à l'Administration fiscale, de rectifier les déclarations des contribuables relevant de la catégorie des BIC qui sont entachées d'erreurs. Le contribuable, de son côté, peut symétriquement demander que soient rectifiées les erreurs qu'il a commises à son détriment. Mais les décisions de gestion sont opposables à l'Administration comme au contribuable qui les a prises ; à la condition qu'elles soient régulières, elles sont intangibles.

En se fondant sur les dispositions très générales de l'article 38 du CGI, qui détermine le calcul du bénéfice imposable, le Conseil d'Etat a construit ces notions d'erreur et de décision de gestion :

«considérant que pour apprécier l'existence d'une insuffisance de déclaration et en tirer toutes conséquences dans la liquidation des droits dus et éventuellement des pénalités, il y a lieu après vérification des résultats de l'ensemble des opérations réellement faites par le contribuable de rectifier les «erreurs» commises par celui-ci dans la tenue de sa comptabilité ou l'établissement de sa déclaration, tant en augmentation qu'en diminution ; qu'il y a lieu au contraire de tenir pour acquises les «décisions» que le contribuable a été amené à prendre... pour la gestion de l'entreprise et qui... sont définitives à l'égard du contribuable et sont opposables à l'Administration».²

La distinction étant faite entre erreurs et décisions de gestion, la question est posée de savoir pendant quelle période l'Administration et le contribuable pourront procéder chacun à des rectifications d'erreur. En termes concrets, le champ temporel d'utilisation de ces deux notions créées par le juge doit être précisé au regard des articles 1932 et 1966 du CGI, qui définissent respectivement, le délai de réclamation dévolu au contribuable, et le délai général de répétition attribué à l'Administration. Aux termes de l'article 1966-1.,

«les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'un quelconque des impôts et taxes..., ainsi que les erreurs commises dans l'établissement des impositions, dans l'application des tarifs ou dans le calcul des cotisations peuvent... être réparées jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due».

La difficulté consiste à savoir jusqu'à quel bilan peut s'exercer ce droit de répétition de l'Administration. En effet, le délai de quatre ans permet de

1. CE 22. 12. 1976 ; JCP 1978, n° 21, p. 93, concl. LOBRY.

2. CE 23. 01. 1961 ; Droit Fis. 1961 n° 12, concl. POUSSIERE. Sur ces 2 séries de notions, une analyse globale est développée par M. DELMAS-MARSALET dans ses concl. sur CE 4. 11. 1970 (Bull. Imp. Dir. 3-1972, p. 215), et par J.F. PICARD in RJF 1979, pp. 6-9 et 41-48. cf. également les bouleversements apportés par CE 4.07.1979 ; Droit Fis. 1980, com. 888, concl. FABRE.

remonter jusqu'au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit : or, ce bilan d'ouverture n'est que l'exacte reproduction du bilan de clôture du dernier exercice prescrit. Interpréter strictement les dispositions de l'article 1966 reviendrait à transgresser la règle d'intangibilité des bilans prescrits. Le juge fiscal a, par conséquent, estimé que ce bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit était lui aussi intangible, donc insusceptible de modification. Son attitude a cependant évolué sur ce point. Dans l'arrêt de 1961, la Haute Assemblée admet que le redressement des erreurs commises par le contribuable doit s'accompagner de la rectification symétrique des erreurs commises à la clôture de l'exercice précédent, bien qu'il s'agisse du dernier exercice prescrit.

Dans une décision rendue le 31 octobre 1973, la Haute Assemblée revient sur cette dérogation et ne tolère plus d'exception à l'intangibilité. Le montant des bénéfices imposables d'un exercice a servi de base à une imposition,

«qui est devenue définitive en raison de l'expiration du délai de répétition ouvert à l'Administration, la valeur de l'actif net ressortant du bilan de clôture de cet exercice, telle qu'elle a été retenue pour l'assiette de l'impôt, doit elle-même être regardée comme définitive et par suite, si ce bilan comporte des "erreurs" qui ont entraîné une sous-estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise, ces erreurs ne peuvent plus être réparées dans ce bilan ; que, d'autre part, la valeur de l'actif net, à l'ouverture d'un exercice n'est autre que la valeur de l'actif net à la clôture de l'exercice précédent, de sorte que, si l'entreprise entend établir un bilan d'ouverture qui diffère du bilan de clôture de l'exercice précédent, elle ne peut le faire que par des opérations ou écritures qui doivent être réputées faites au titre du nouvel exercice ;»¹

Le principe ainsi posé avec rigueur se révèle plutôt défavorable pour le contribuable, mais la position du juge va encore évoluer, vers moins de rigueur cette fois-ci, mais dans un sens encore plus défavorable pour le contribuable. Un arrêt du 28 janvier 1976 proclame en effet qu'il ne peut être porté atteinte aux résultats d'un exercice prescrit,

«sauf dans le cas où ceux-ci ont été déficitaires et où le contribuable, ayant imputé le déficit sur les bénéfices imposables d'un exercice ultérieur non prescrit, a ainsi mis l'Administration à même de vérifier, nonobstant la prescription, l'existence et le montant réel dudit déficit.»²

La brèche ouverte par cet arrêt est étroite, mais peut emporter des conséquences importantes pour les contribuables, relevant de la catégorie BIC, qui se trouvent en situation fiscale déficitaire.

Un dernier arrêt est venu clore, provisoirement, l'évolution de la jurisprudence, en précisant qu'un contribuable dispose du même délai que l'Administration pour former une demande en rectification d'erreur. Dans son arrêt du 2 mars 1977³, le Conseil d'Etat tire de l'interprétation des articles 1932 et 1966 du CGI la certitude que le délai de quatre ans est valable aussi bien pour le contribuable que pour l'Administration, contrairement à ce que prétendait

1. CE 31.10.1973 ; Droit Fis. 1973, n°51, concl. LATOURNERIE.

2. CE 28.01.1976, RJF, 1976 n° 3, p. 85 ; note B. MARTIN-LAPRADE.

3. RJF, 1977, n°5, p. 186.

cette dernière.

L'interprétation extensive de dispositions elliptiques par le juge lui a ainsi permis de définir deux notions — l'erreur et la décision de gestion — de permettre la rectification de la première par le contribuable comme par l'Administration, dans un souci de symétrie, et de préciser le point-limite au-delà duquel rectification et répétition ne sont plus permises. L'œuvre constructive est ici importante mais ne concerne que la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Pour l'ensemble du revenu imposable la démarche du juge a également été extensive.

B — La notion générale de revenu n'a jamais fait, en droit fiscal français, l'objet d'une définition d'ensemble par le législateur. Ce dernier a préféré appréhender de façon isolée des catégories de revenu, avec en filigrane, la conception civiliste du revenu — fruit régulier d'une source permanente — tel qu'il ressort des articles 547 et s., 582 et s. du Code civil. Ce fut le cas de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, créé par les lois des 29 juin 1872 et 21 juin 1875, et la grande réforme fiscale de 1914-1917¹ a créé des impôts cédulaires donc catégoriels, à côté d'un impôt général sur le revenu dont l'assiette n'était pas clairement définie. Malgré la disparition complète des impôts cédulaires avec les réformes de 1959 et de 1970², l'impôt sur le revenu appréhende toujours des bénéfices catégoriels. Les catégories sont nombreuses, et l'existence d'une catégorie résiduelle, les bénéfices non commerciaux, permet à l'Administration, sous le contrôle du juge, d'appréhender certains revenus innommés qui ne pourraient pas autrement être imposés, faute d'une définition législative.

L'impôt sur le revenu est un impôt général, voire synthétique, et le juge a inféré de ce caractère la nécessité d'adopter une interprétation extensive, donc englobante, des dispositions existantes. Une telle démarche du juge fiscal se vérifie depuis cent ans, même si elle n'est ni complètement homogène, ni totalement linéaire. Elle va consister à analyser de façon suffisamment extensive les textes relatifs à l'imposition du revenu pour y soumettre des flux économiques non qualifiés, qui constituent des éléments en capital pour le contribuable — donc non soumis à imposition — et du revenu imposable pour le juge.

Cette conception extensive, le juge judiciaire la pratique déjà en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dont les litiges relèvent de sa compétence. Ainsi, dans des décisions du 7 juin 1880 et du 3 avril 1911³, la Cour de cassation taxe des profits non qualifiés tirés de valeurs mobilières, aidée dans son audace, il est vrai, par les dispositions, suffisamment générales pour être englobantes, des lois de 1872 et 1875.

Le Conseil d'Etat adopte une démarche comparable, dans un arrêt du 15 février 1923, qui lui permet de qualifier de revenu le bénéfice d'une occupation

1. Lois des 29 mars 1914, 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917.

2. Lois du 28 décembre 1959 et du 21 décembre 1970.

3. B.D. 1880, 1, 465 ; B.D. 1912, 1, 489.

lucrative, en l'occurrence une distribution différée dont le produit a été employé à l'acquisition d'actions nouvelles émises par la société distributrice¹. Si cette démarche s'accompagne parfois de refus d'extension de la notion de revenu imposable², le juge fiscal n'en va pas moins élargir progressivement le champ d'application de cet impôt. Dans un arrêt du 20 octobre 1941, la Haute Assemblée assujettit dans la cédule des BNC un pisciculteur à raison de la commission perçue pour avoir mis en relations commerciales deux personnes, dont l'une avait ainsi obtenu de l'autre un marché de construction. S'appuyant sur le décret du 27 octobre 1934 qui assujettit dans la cédule BNC les bénéfices provenant des sources de profits non soumises à un impôt spécial sur le revenu, le juge suit l'argumentation développée par le commissaire du gouvernement LETOURNEUR, lequel fait observer :

«Il y a revenu non seulement lorsqu'un profit est périodique en fait mais aussi lorsqu'un profit est susceptible d'être périodique, de se renouveler sans altérer la substance de la source».³

Pour le juge, deux conditions doivent être réunies pour que le profit soit imposable : il doit être le fruit d'une activité, et être susceptible de se renouveler, ce qui permet de taxer le pisciculteur pour un profit très exceptionnel et ne relevant pas de son activité habituelle. Cet abandon de la conception civiliste du revenu n'entraîne pourtant pas le juge à adopter une conception intégralement extensive du revenu ; dans son arrêt de 1941, le juge a précisé qu'il ne s'agit pas «de soumettre à l'impôt des gains en capital».

L'expression «sources de profits» contenue dans le décret de 1934 se retrouve en 1950 dans le CGI à l'article 92, où elle figure toujours. Le juge va la considérer comme suffisamment générale pour servir de fondement à sa démarche extensive. C'est sur la base de cette disposition que dans une décision du 28 juin 1963 il impose «un accroissement de la valeur du patrimoine ayant son origine dans les démarches personnelles faites par le requérant pour mener à bien, par toutes les diligences nécessaires, l'opération de construction qu'il avait décidée... qu'il constituait ainsi la rémunération de l'activité déployée à cette fin».⁴

Sur le même fondement de l'article 92, mais sur la base de la notion voisine d'«occupation lucrative», le juge fiscal assujettit également à l'impôt sur le revenu les bénéfices réalisés à la suite du rachat des créances concordataires en-dessous de leur valeur nominale, le débiteur s'étant ensuite scrupuleusement acquitté de leur remboursement. L'activité ainsi déployée par le contribuable

«fait de l'entreprise à laquelle il s'est livré une exploitation lucrative dont

1. CE 15.02.1923 ; D. 1923. 3. 9.

2. Pour une analyse approfondie de la controverse entre juge et législateur, qui ne concerne pas directement le rôle constructif de la jurisprudence, il faut consulter notamment : R. BLANCHER, *La notion de revenu en droit fiscal* ; D. 1960, chron. p. 139 ; Y. GAUDEMET, *Notion de revenu imposable* ; J.-Cl. Fiscal, fasc. 65 ; M. CHRETIEN, *Les gains en capital* ; Droit Fis. 1976, pp. 589 à 593.

3. RSLF 1940 - 46, p. 216, note CHRETIEN.

4. CE 28.06.1963 ; Droit Fis. 1963, n°47, concl. DUCAMIN.

les bénéfices sont assimilés à des bénéfices commerciaux par l'article 92 - 1 »...¹

Cette définition fiscale du revenu n'a pas cessé d'évoluer. Une partie de son œuvre extensive a été rendue caduque par les lois du 19 juillet 1976 et du 5 juillet 1978, mais le caractère général de l'impôt sur le revenu n'étant posé par aucun texte, il apparaît nécessaire au juge de poursuivre cet objectif, économiquement et politiquement souhaitable. Comme le note M.DELMAS-MARSALET,

«la tâche du juge de l'impôt est et ne peut être, dans la limite de ce que lui permet encore la loi fiscale, que de donner à la définition du revenu imposable qu'il a lui-même contribué à faire prévaloir le champ d'application le plus large possible. Il n'est pas pour lui de tâche plus utile, car elle peut seule contribuer à la réalisation de cet objectif, si essentiel dans toute société, mais si difficile à atteindre en France : l'acceptation de l'impôt par la grande majorité des contribuables qui s'y trouvent déjà soumis».²

Dans ses conclusions sur l'arrêt du 19 avril 1972, ce même commissaire propose d'ailleurs une solution globale aux lacunes du droit positif : c'est l'adoption par la loi de la théorie de l'enrichissement :

«Cette définition est pourtant, pensons-nous, la seule qui soit à la fois juridiquement claire, économiquement fondée et socialement équitable. Elle permet, en effet, de taxer tout ce que le contribuable peut dépenser sans s'appauvrir, c'est-à-dire sans entamer le patrimoine dont il disposait au début de la période... Elle lui ménage même la possibilité d'accroître ce patrimoine, comme il est légitime, du montant de l'épargne qu'il a pu réaliser au cours de la période d'imposition».

Cette solution est séduisante, dans la mesure où elle rend inutile l'œuvre constructive du juge fiscal et offre au contribuable des garanties de clarté et de sécurité juridique. Faute de son adoption, l'interprétation extensive permet au juge de combler les lacunes en complétant les dispositions d'un texte rendu inadapté par l'évolution socio-économique. D'une façon plus limitée, l'interprétation restrictive poursuit un objectif voisin.

SECTION 2

L'INTERPRETATION RESTRICTIVE

L'interprétation restrictive d'un texte fiscal consiste, pour le juge, à dégager, d'éléments extérieurs au texte, une signification de la norme plus étroite que ne le permet une simple interprétation stricte. La recherche de l'intention du législateur aboutit à conférer au texte une portée plus réduite que celle normalement inférée de sa seule analyse. La logique de l'interprétation restrictive est comparable à celle qui régit l'interprétation extensive, dans la mesure où elle oppose l'esprit du texte à son expression formelle. Cette démarche peut

1. CE 19.04.1972 ; RSF 1973, pp. 181 et s., avec les conclusions DELMAS-MARSALET.

2. Concl. sur CE 30.11.1973 ; Bull. Imp. Dir. 1/1974, p. 27.

apparaître comme une violation du principe de légalité, c'est pourquoi rares sont les auteurs qui reconnaissent son bien-fondé (§ 1), malgré l'usage qu'en fait le juge (§ 2).

§ 1 — *Une démarche inavouée.*

L'utilisation de l'interprétation restrictive en droit fiscal se heurte à deux difficultés, d'une part la doctrine l'estime inadmissible juridiquement, et d'autre part le qualificatif « restrictive » a donné lieu à confusion.

A — Lorsque le juge interprète un texte fiscal de façon restrictive, il considère que la formulation de cette norme ne reflète pas la volonté de son auteur, et que par conséquent son utilisation est subordonnée à l'adjonction d'une ou de plusieurs restrictions. Cette démarche conduit à réduire la portée d'un texte clair au nom de sa signification implicite. Dès lors, cette limitation de la lettre au nom de l'intention supposée de ses auteurs paraît difficilement admissible par la doctrine fiscale classique, et cet attachement au respect de l'expression formelle du texte reflète particulièrement ici la préoccupation de l'époque révolutionnaire, celle qui veut ne laisser aux juges qu'une marge d'initiative infime afin de ne pas être en mesure de contrecarrer le législateur. Défenseur sourcilieux de la légalité d'un droit réputé exorbitant, la doctrine fiscale s'est donc refusée à envisager la possibilité d'une telle démarche. Si certains auteurs l'admettent — DELISLE, GENY — ils en réservent l'emploi au droit civil¹. Le terme a souffert, de surcroît, d'une confusion regrettable.

B — Les fiscalistes de l'époque classique emploient quelquefois le terme d'« interprétation restrictive » mais la signification qu'ils lui donnent n'est pas celle de GENY ni de DELISLE, il s'agit tout simplement pour eux d'un synonyme d'« interprétation stricte ». Dans leur double volonté, de faire respecter une conception formelle de la légalité, et de proscrire toute initiative du juge puisqu'il s'agit d'un droit odieux, ces auteurs accumulent les garde-fous : le qualificatif « stricte » leur semble trop timide, ils lui substituent celui de « restrictive ». Cette confusion, déjà évoquée à propos de l'interprétation stricte², ne semble pas intentionnelle, elle procède vraisemblablement d'un manque de rigueur et d'un souci, confus, de protection du contribuable. L'interprétation restrictive fait pourtant l'objet d'une utilisation non négligeable par le juge.

§ 2 — *L'utilisation de cette démarche.*

L'interprétation restrictive est moins utilisée que son symétrique, l'interprétation extensive, essentiellement pour des raisons pratiques : s'ils est indispensable au juge de trouver un fondement juridique pour valider une décision,

1. DELISLE, *Traité de l'interprétation juridique* ; tome 1, p. 5 ; GENY, op. cit., t. 1., p. 289.

2. Cf. supra, p. 140.

il n'hésitera pas à donner une interprétation extensive de la norme qui lui sert ainsi de support. Au contraire, si la signification d'une norme l'embarrasse pour rendre sa décision, le juge est souvent en mesure d'écarter son usage et de lui en préférer une autre, sur le fondement de laquelle il bâtira sa décision. Ce n'est que dans l'hypothèse d'une «pénurie de normes» relatives à une espèce que le juge, faute de mieux, fondera sa décision sur la seule norme pertinente, en lui attribuant une signification restrictive, si l'analyse d'éléments extérieurs au texte l'y incite.

Cette démarche, parfois qualifiée de limitative¹, n'est jamais reconnue expressément par le juge, mais l'usage qu'il en fait n'est cependant pas négligeable. L'analyse de l'intention du législateur permet ainsi à la Cour de cassation de considérer que l'expression «toutes les valeurs mobilières étrangères de quelque nature qu'elles soient», qui figure à l'article 4 de la loi du 23 août 1871, ne concerne pas les meubles corporels ayant leur assiette matérielle à l'étranger².

De même, l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, qui autorise les agents des contributions indirectes à se faire représenter la comptabilité des commerçants dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 000 francs par an, ne doit jouer que pour un contrôle d'imposition sur le chiffre d'affaires, et donc ne pas être utilisé en matière de contributions indirectes.³

Le Conseil d'Etat, quant à lui, réduit la portée de l'article 14 de la loi du 30 mars 1923, en décidant que la pénalité du quintuple droit en matière de TCA ne s'applique qu'au redevable de mauvaise foi⁴. De la même façon, le souci d'exempter de la patente les avocats stagiaires le conduit à une interprétation restrictive des articles 257 et 264 anciens du CGI, qui définissent le champ d'application de cet impôt⁵.

L'espèce la plus significative en la matière est constituée par l'arrêt du Conseil d'Etat, en date du 21 janvier 1921, «Syndicat des agents généraux des compagnies d'assurances du Territoire de Belfort»⁶. L'article 17 de la loi de finances du 13 avril 1898 et l'article 5 de la loi de finances du 30 janvier 1907 assujettissent les compagnies d'assurances contre l'incendie à des taxes sur le capital assuré, et exemptent de ces taxes nouvelles les caisses départementales. Pour le juge, la notion de caisse départementale doit être entendue restrictivement, elle ne vise que

«certaines caisses dont l'existence de fait, dans quelques rares départements, se rattache à d'anciennes institutions de bienfaisance remontant à une époque reculée,»

mais elle ne saurait inclure des organismes créés par les conseils généraux en violation de la loi du 10 août 1871.

1. Cass. civ. 24. 02. 1875 ; D. 1875. 1. 213.

2. Civ. 28. 01. 1880 ; DP 1881. 1. 266 ; selon une démarche comparable : Civ. 23. 02. 1909 ; DP 1909. 1. 319.

3. Cass. crim. 4. 04. 1925 ; S. 1925. I. 237.
Cass. crim. 22. 05. 1925 ; S. 1926. I. 142.

4. CE 28. 06. 1919 ; Rec. 621 ; CE 28. 11. 1924 Rec. 953.

5. CE 24. 05. 1944 ; JCP 1945. II. 2805. Au regard de la taxe professionnelle le principe d'exonération est reconnu par CE 23. 01. 1980 ; Gaz. Pal. 10. 02. 1980, 17.

6. DP 1922. 3. 34, avec les conclusions CORNEILLE.

De façon plus audacieuse, le juge fiscal confère, à des textes de codification ayant pourtant valeur législative, une portée étroite en ayant recours aux significations posées par le texte antérieurement en vigueur. La loi du 13 juillet 1925, qui institue une taxe unique sur les charbons, prévoit expressément, à la fois l'exonération des importations de charbon pour coke et l'assujettissement des livraisons de coke faites aux usines métallurgiques par les cokeries qui leur appartiennent. En application d'une loi du 6 juillet 1934, deux décrets-lois des 19 juillet et 27 décembre 1934 ont respectivement substitué les taxes uniques à l'impôt sur le chiffre d'affaires et codifié l'ensemble de la législation, en omettant de reprendre le texte de 1925 précité. Dans un arrêt du 22 novembre 1952¹, la Haute Assemblée a écarté les textes de 1934 — limitant ainsi singulièrement leur portée — pour fonder sa décision sur la distinction posée par la loi du 13 juillet 1925.

Dans une espèce plus récente, le Conseil d'Etat a limité le champ d'application d'un système d'exonérations en cascade résultant de la combinaison des anciens articles 1561 et 1575 du CGI. L'article 1561 exemptait de l'impôt sur les spectacles les manifestations (foires et salons) à la condition notamment qu'elles soient «subventionnées par une collectivité publique». Selon la Haute Assemblée,

«par ces dispositions, le législateur a limité l'exonération qu'il accorde aux seules manifestations dont l'intérêt public est attesté par l'effort financier consenti par une collectivité publique ;»²

En conséquence, la subvention de 50 francs accordée au Salon des Arts Ménagers par la Ville de Paris, ne traduit pas un effort financier suffisant de la collectivité publique pour mettre en œuvre le processus d'exonération. La formulation du texte n'introduisait pas cette exigence, mais le juge l'a introduite, sans faire explicitement référence à l'esprit du texte, au vu de la disproportion manifeste entre le montant symbolique de la subvention et l'exonération fiscale que son attribution permet d'obtenir. Le juge a mis fin à une évasion fiscale.

Sans atteindre souvent pareille audace dans la démarche, l'interprétation restrictive rejoint l'interprétation extensive en ce qu'elle aboutit toujours à dépasser la formule légale, en lui donnant une portée qui se situe au-delà ou en deçà de son expression formelle. GENY et ses disciples sont allés plus loin sur la voie de l'audace, en affirmant la nécessité de «la libre recherche scientifique», c'est-à-dire la mise à l'écart de la formule légale.

1. Req. 60. 441, non publié.

2. CE Sec. 13. 10. 1967 ; JCP 1968, 15332, avec une note de C. DURAND-PRIN-BORGNE.

CHAPITRE 3

LA MISE A L'ECART DE LA FORMULE LEGALE :

LA «LIBRE RECHERCHE SCIENTIFIQUE»

En rupture avec la conception classique de l'interprétation, le doyen GENY considère que l'interprète doit pouvoir adopter une démarche scientifique, fondée sur le raisonnement par analogie. En présence d'un texte de référence insuffisamment clair pour permettre à une interprétation stricte de fournir la solution d'un litige, le juge est fondé à délaisser la lettre comme l'esprit de ce texte et à n'en retenir que la «raison juridique», pour créer à partir de celle-ci une règle nouvelle qui permettra d'apporter une solution à l'espèce. Les opinions de la jurisprudence et de la doctrine étant intimement mêlées, il convient d'analyser la justification doctrinale de cette démarche (SECTION 1), avant d'en examiner les illustrations jurisprudentielles (SECTION 2).

SECTION 1

LA JUSTIFICATION DOCTRINALE DE «LA LIBRE RECHERCHE SCIENTIFIQUE».

La doctrine qui l'a analysé voit dans le phénomène de «la libre recherche scientifique» une construction destinée à fonder la décision du juge — c'est le cas de GENY (§1) — mais la grande majorité des auteurs refuse de reconnaître au juge fiscal une telle possibilité. Pourtant, une telle discrimination ne se justifie pas (§2).

§ 1— Les bases posées par le doyen GENY.

GENY différencie nettement interprétation et raisonnement. Alors que l'interprétation extensive s'appuie sur un texte, la «libre recherche scientifique» se détache, au moins partiellement, de la norme formelle pour susciter l'apparition d'une nouvelle règle juridique, non écrite, qui permettra au juge de trancher le litige pendant devant lui. GENY se montre quelque peu critique à l'égard de la démarche interprétative, car la valeur très incertaine des éléments extérieurs comme facteur d'information du juge ne satisfait point le juriste. Le raisonnement par analogie procède d'une démarche différente :

«Au contraire, raisonner par analogie du droit écrit, c'est emprunter à celui-ci un élément positif, que le jurisconsulte emploie, suivant les inspirations de sa pensée propre, pour le faire servir à des constructions indépen-

dantes.»¹

Le raisonnement par analogie ne constitue d'ailleurs que l'expression de «la libre recherche scientifique».

«Recherche «libre» parce qu'elle se trouve soustraite à l'action propre de toute autorité positive ; recherche «scientifique» en même temps parce qu'elle ne peut rencontrer de bases solides que dans les éléments objectifs que la science seule peut lui révéler.»²

Le fondement et les instruments de l'action ne sont donc plus des normes juridiques, l'interprète

«devra... d'une part interroger la raison et la conscience pour découvrir en notre nature intime les bases mêmes de la justice, d'autre part, s'adresser aux phénomènes sociaux pour saisir les lois de leur harmonie et les principes d'ordre qu'ils requièrent.»³

Hormis la justice, dont les implications juridiques sont immédiates sans être pour autant automatiques, les bornes du cheminement de l'interprète appartiennent à l'univers social pris dans une conception large, mais ne sauraient en aucun cas être réduites à des composantes de la technique juridique. Le droit est considéré par GENY comme un épiphénomène qui ne constitue pas un système clos et auto-suffisant, mais qui traduit seulement l'existence de forces profondes, qui meuvent les sociétés ; ces dernières ayant pour ambition de fonctionner harmonieusement, c'est vers leurs règles de fonctionnement, et les principes supérieurs qui les régissent, que l'interprète devra se tourner lorsque la norme juridique sera impuissante à lui fournir la solution d'un conflit. Le droit n'est qu'une technique dont les principes supérieurs d'explication et de fonctionnement ne sont pas juridiques, puisqu'ils appartiennent au domaine combien plus vaste de «la nature des choses».⁴

Ainsi tracé, le champ d'investigation offert à l'interprète apparaît presque illimité, et tout à fait contradictoire avec les cadres définis par les partisans des règles classiques d'interprétation. La norme écrite n'est que l'expression d'une volonté de la société, elle se définit par son but et peut même être ramenée à lui. Dès lors, le respect formel de cette norme est critiquable, et GENY stigmatise avec autant de vigueur l'interprétation extensive, dans la mesure où l'organe qui l'utilise déclare retrouver ainsi «l'esprit» de la loi.

En raisonnant ainsi, GENY débouche sur une méthode fonctionnelle d'analyse, puisque le raisonnement doit être adapté au but à poursuivre, c'est-à-dire «aboutir aux solutions qu'exigent les nécessités de la vie pratique envisagées du point de vue juridique».⁵

Ce souci de faire remplir à la norme sa fonction sociale ne peut évidemment pas s'affirmer à n'importe quelles conditions, sous peine de tolérer l'arbitraire

1. *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif* ; PARIS, éd. de 1954, p. 315.

2. Cité par PARCELLIER, op. cit. p. 83.

3. Eod. loc.

4. PARCELLIER, op. cit., p. 83.

5. R. SALEILLES, Préface à l'ouvrage précité de F. GENY, p. XX.

du juge et l'incohérence de ses moyens d'analyse. C'est pourquoi GENY relève deux idéaux impartis à la démarche, un idéal de justice et un idéal d'utilité¹, avec une technique pour les atteindre, le raisonnement par analogie.

S'il est permis de considérer comme trop flous les deux idéaux assignés, qui sont, partant, de peu d'utilité et de peu de rigueur, en revanche la technique proposée peut correspondre effectivement aux besoins du juge :

«Le fonctionnement de l'analogie consiste, tout entier, dans le procédé logique, qui vise à induire, de solutions particulières, le principe intime, qui les explique pour chercher ensuite les conditions du même principe en d'autres hypothèses, et le leur appliquer par voie de déduction.»¹

Cette «libre recherche scientifique» a pour conséquence de donner une grande autonomie au juge vis-à-vis de la norme écrite, mais pour dissimuler cette situation et ne pas subir de critiques sur le terrain de la légalité, il recherchera «souvent à rapporter la décision à une disposition du droit écrit, qu'il affirmera avoir interprétée non dans la lettre mais dans son esprit.»²

Dans les *Mélanges GENY*, cette thèse est reprise et développée par le juriste américain Joseph C. HUTCHESON Jr. Après avoir noté l'apport de GENY, au point qu'

«A l'heure actuelle, il ne semble plus du tout audacieux ni révolutionnaire, mais tout à fait normal et banal de dire après tant d'autres que les juges en réalité ne découvrent pas, mais créent cette sorte de droit que certains appellent coutumier, d'autres non écrit, d'autres judiciaire.»³

Développant son analyse de la méthode du juge, HUTCHESON recompose le processus d'élaboration de la pensée de celui-ci :

«...je laisse jouer mon imagination et méditant sur l'affaire, j'attends le sentiment, le "hunch", cet éclair intuitif de l'entendement qui constitue l'échelle de jonction entre la question et la décision et, au point où le sentier est le plus obscur pour le pied du juge, répand sa lumière le long de la route.»⁴

Cette notion «d'éclair d'invention» ne peut que mettre en lumière l'aspect subjectif, et finalement peu rationnel, de la démarche du juge.

Cette démarche, que GENY a reconstituée le premier, se rattache aux préoccupations d'analyse scientifique formulée, en cette fin du XIX^{ème} siècle, par JHERING et DURKHEIM en particulier, et en bonne logique il apparaît curieux que son inventeur en matière d'interprétation juridique ait limité son champ d'application à certaines branches du droit, au détriment d'autres, tel le droit fiscal.

1. Op. cit., T.2, p. 121.

2. Y. GAUDEMET, *Les méthodes du juge administratif* ; Paris 1972, p. 140.

3. *Le jugement intuitif, la fonction du "hunch" dans la décision judiciaire* ; trad. G. MARTY, p. 531.

4. Op. cit., p. 539.

§2 — Transposition au droit fiscal des règles posées par GENY.

Ce pouvoir constructif attribué au juge, cette possibilité de raisonner par analogie, GENY les concède au juge civil, mais il dénie au juge fiscal une telle marge dans l'intervention :

«Le même principe — principe essentiel d'indépendance à préserver contre tout arbitraire — aboutit à condamner toute ingérence de l'interprète dans les questions fiscales qui restent du domaine exclusif de la légalité, en ce sens du moins que le juge ne peut établir les impôts ni les augmenter.»¹

Le sens de cette affirmation est malaisé à cerner. GENY entend assurément réserver au législateur fiscal la création et la fixation du taux des impôts, mais il ne semble par interdire pour autant au juge la possibilité de raisonner par analogie lorsque se posent des problèmes d'assujettissement ou d'exonération : considérer que dans une espèce le contribuable doit être assujéti ou exonéré ne constitue pas, en tant que tel, une atteinte aux prérogatives du législateur fiscal si le texte litigieux était suffisamment imprécis pour poser un délicat problème d'interprétation. Ce n'est pourtant pas l'opinion de GENY, et il faut remarquer que son argumentation repose sur le principe de légalité de l'impôt pour exclure la libre recherche scientifique en droit fiscal. C'est là oublier qu'en présence d'un texte obscur ou imprécis le juge fiscal doit néanmoins résoudre le litige qui lui est soumis, à l'instar de n'importe quel autre juge. Faute de lui reconnaître le droit à la «libre recherche scientifique», GENY abandonne l'activité du juge à un arbitraire, plus lourd de conséquences et plus choquant pour la légalité de l'impôt et la situation du contribuable que ne le serait l'admission de cette libre recherche.

Sur la voie tracée par GENY, différents auteurs ont envisagé le raisonnement par analogie s'exerçant dans le cadre du droit fiscal, mais le plus souvent pour en écarter l'éventualité, lui préférant l'interprétation extensive. C'est le cas de PILON, d'ESMEIN et de M. BLANC², qui tous trois entretiennent une confusion en employant l'expression «interprétation par analogie» au lieu de «raisonnement par analogie».

Seul, le doyen TROTABAS admet la possibilité, pour le juge fiscal, d'user de cette démarche, considérant que les règles d'interprétation de la loi fiscale ne sont pas fondamentalement différentes de celles applicables aux autres textes. De la même façon, une démarche scientifique y est possible, car le pouvoir créateur de la jurisprudence fiscale existe :

«Du point de vue théorique, on notera d'ailleurs que le pouvoir d'élaboration de la règle de droit par le juge est, en quelque sorte, spontané chaque fois que l'on se trouve en présence d'un juge objectif : or la nature objective

1. *Science et Technique en droit privé positif*, t. 4, p. 42.

2. PILON, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, p. 23, n°42-43. Note au DP 1927.1.17. Sur l'évolution de sa position, cf. PARCELLIER: op. cit. p. 64-65. ESMEIN, note ss Cass. Réun. 9.03.1927 ; S. 1934.1.244.
E. BLANC, *Principes d'enregistrement* ; Paris 1953, Chap. 2, Section 2.
T. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée* ; 1977, pp. 70 et s. L'auteur voit dans ce raisonnement l'obstacle au choix de la voie la moins imposée.

du contentieux fiscal ne peut faire aucun doute à mes yeux... le juge de l'impôt, d'une manière permanente, "construit" sur la loi fiscale des formules positives que révèlent les créations de sa jurisprudence.»¹

L'argumentation est simple mais difficilement contestable, le droit fiscal est un droit comme les autres, soumis aux mêmes contraintes dans l'utilisation et l'évolution ; les règles d'interprétation doivent en conséquence être les mêmes que celles mises à la disposition de ses collègues, lorsqu'il s'agit de l'appréhender. C'est bien ainsi que l'ont compris MM. MORANGE et MEHL, qui tous deux reprennent l'argumentation du doyen TROTABAS.² La jurisprudence fiscale ne l'entend pas différemment.

SECTION 2

L'ILLUSTRATION JURISPRUDENTIELLE DE LA DEMARCHE ANALOGIQUE

Le juge fait du raisonnement par analogie un usage mesuré, limité aux hypothèses où les techniques habituelles d'interprétation ne permettent pas de fournir une solution. De plus, la découverte de cette démarche analogique est rendue difficile par l'habitude que prend le juge de dissimuler son raisonnement derrière une façade d'interprétation extensive. Respectueux du principe de légalité, il cherche toujours à lier son analyse à une disposition écrite, même si le lien apparaît souvent ténu. Ne pouvant statuer en équité, il adopte en cas de nécessité une « libre démarche scientifique », mais la dissimule de telle façon qu'elle est peu aisée à percevoir.

La Cour de cassation refuse généralement de procéder à un raisonnement par analogie, dans la mesure où une disposition spéciale ne peut pas être la « raison » d'une analogie, du fait même de sa « spécialité ». Dans une décision de 1826, la Haute Juridiction formule ainsi son opposition :

« il est de principe qu'en matière fiscale il n'est pas permis de raisonner d'un cas prévu à un cas imprévu et de décider, alors, par analogie. »³

L'attitude est identique en matière d'exceptions.⁴

Le Conseil d'Etat refuse également d'avoir recours à cette démarche lorsque la disposition suggérée est trop précise pour frapper également une autre situation, non prévue. Le refus le plus strict en ce domaine est constitué par l'arrêt du 19 décembre 1947⁵, où la Haute Assemblée refuse un parallèle, tentant à établir, entre les locaux *insuffisamment* occupés et les locaux *inoccupés*. Les premiers subissent une taxe de compensation annuelle créée à titre tempo-

1. *Recueil d'études sur les sources du Droit en l'honneur de F. GENY* ; Paris 1934, p. 103.

2. G. MORANGE, *L'interprétation des lois fiscales* ; RSLF 1951, p. 638. L. MEHL, *Science et technique fiscales* ; Paris 1959, t.2, p. 648.

3. Civ. 26.12.1826 ; S. 1827.I.72. Dans des termes comparables : Vannes, 30.11.1882 ; S. 1883.II.143. Civ. 27.10.1975 ; Bull.III n°309, p.234.

4. Civ. 19.01.1869 ; 1.2385, §II.

5. RSLF 1948, p. 243, concl. JACOMET, note CHRETIEN. Dans le même sens : CE 13.04.1964 ; Rec. 216.

raire par l'article 18 de l'ordonnance du 11 octobre 1945, les seconds ne sauraient y être assujettis, puisque le texte est précis. Pourtant, « la raison » de cette disposition était bien de remédier à la crise du logement, but qu'eût également poursuivi l'assujettissement par le juge des locaux vacants.

Mais il est des circonstances où le juge fiscal décide de fonder sa décision sur un raisonnement par analogie, le plus souvent en dissimulant sa démarche. Ainsi, dans une décision du 31 juillet 1854, la Cour de cassation casse un jugement du Tribunal de la Seine qui avait refusé le raisonnement par analogie. Le louage d'ouvrage n'est mentionné dans aucun texte de la loi du 22 Frimaire An VII, mais il est sûr

« qu'une convention qui est si importante et si connue n'a pas été omise dans les tarifs ; ... par sa nature et par le but qu'elle se propose, elle rentre dans la généralité de la disposition du n° 1, même paragraphe... »¹

L'argumentation repose sur des éléments peu juridiques, l'importance socio-économique de la convention, et le but qu'elle poursuit. Cette constatation de l'analogie entre deux situations, l'une taxée et l'autre non imposée, conduit le juge à assujettir certaines insuffisances non évoquées par la loi du 22 Frimaire An VII.² Cette même loi a fourni l'occasion à la Cour de cassation de soumettre, par analogie, le père administrateur légal des biens de ses enfants mineurs, aux dispositions de l'article 39, qui ne vise expressément que les tuteurs et curateurs. Selon la Cour, les deux situations sont comparables, puisque, « comme le tuteur, le père administrateur légal représente ses enfants mineurs et a seul qualité pour souscrire la déclaration d'une succession qui leur est échue. »³ La raison de l'assujettissement est donc l'analogie entre les deux situations, et cette décision fut pour le moins critiquée à l'époque, s'agissant d'une disposition précise relative à un impôt analytique⁴. L'expression « tuteurs et curateurs » était pourtant suffisamment générale pour ne pas être limitative.

Le Conseil d'Etat procède également par comparaison pour déterminer de nouvelles activités, de nouvelles catégories ou de nouvelles situations impossibles. Les revenus perçus par les loueurs de meublés relèvent de la cédula des BIC car leur activité est *analogue* à celle des exploitants d'hôtels meublés, lesquels sont des commerçants⁵ ; la notion d'impôts directs au regard de l'article 156-3° ancien du CGI est très large, puisque par ce terme

« il faut entendre outre les impôts directs ainsi qualifiés par le législateur, ceux qui sont "recouvrés comme" en matière de contributions directes. »⁶

L'analogie repose donc sur la similitude dénotée par l'analyse.

Un exemple plus significatif par son ampleur est fourni par l'attitude du

1. Civ. 31.07.1854, cassant Trib. Seine 6.01.1853 ; S. 1854.I.559.

2. Cass. 30.08.1869 ; S. 1869.I.541.

3. Cass req. 11.02.1925 ; S. 1926.I.39.

4. Notamment par la note anonyme publiée sous l'arrêt.

5. CE 5.01.1923 ; DP 1923.3.1. CE 8.06.1923 ; DP 1923.3.65.

6. CE 20.03.1964 ; Rec. 194.

Conseil d'Etat relative à l'assujettissement des professions libérales à la TVA. Avant le 1^{er} janvier 1979 celles-ci étaient normalement exclues du champ d'application de cet impôt, sauf option contraire (prévue par l'art. 260-4° du CGI), mais le juge a adopté sur ce point une attitude très nuancée, à la mesure des rédactions successives de l'article 256.

§ 1 — *La signification de l'article 256.*

L'article 256 du CGI définit le champ d'application de la TVA en ce qui concerne les opérations obligatoirement assujetties, mais sa rédaction a changé une première fois avec l'adoption de la loi du 3 janvier 1966, portant généralisation de la TVA jusqu'au secteur de détail à compter du 1^{er} janvier 1968.

A — Avant 1968.

Dans sa rédaction applicable jusqu'au 31 décembre 1967, cet article prévoyait que

«les affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant d'une activité industrielle ou commerciale sont soumises...»

L'interprétation de ces dispositions a posé quelques problèmes de signification à la jurisprudence pour tracer avec certitude la frontière entre les actes assujettis et ceux qui échappent à l'application de la taxe. Cette première rédaction de l'article 256 se caractérise en effet par son caractère hybride, les critères qu'il pose sont partiellement subjectifs et partiellement objectifs, et il est par conséquent difficile pour l'interprète de savoir si le législateur a voulu taxer des actes à raison de leur seule nature commerciale, ou au contraire prendre en considération le statut de la personne qui les commet. Pourtant, les taxes sur le chiffre d'affaires sont des impôts réels, qui frappent une opération sans prendre en considération le statut de la personne qui les réalise. La TVA ne devrait donc pas échapper à ce caractère objectif. La notion d'affaire en tant que telle apparaît comme un élément objectif, mais la référence aux «personnes qui... achètent pour revendre», ou dont les actes «relèvent d'une activité industrielle ou commerciale» privilégie la prise en considération de l'auteur de l'acte ainsi que la façon dont est exercé l'acte.

De cette ambiguïté de la loi, le juge a inféré que l'élément subjectif devait prédominer en cas de litige, notamment en ce qui concerne les actes occasionnels, effectués de façon accessoire par un non-commerçant. En poursuivant ce raisonnement le juge a considéré que si les professions libérales, en tant que telles, échappent à la TVA, les conditions dans lesquelles sont exercées ces activités peuvent néanmoins conduire à leur assujettissement. Si l'exercice de la profession libérale est effectué de façon collective, une spécificité des dites professions disparaît — son exercice de façon individuelle — et la comparaison avec une entreprise commerciale conduit à appliquer la TVA, puisque le mode d'exercice de l'activité devient identique. La démarche adoptée par le juge repose bien sur un raisonnement par analogie, qui peut s'énoncer

ainsi : à partir du moment où une activité de nature libérale est exercée *dans les mêmes conditions matérielles, sous la même forme juridique, et avec les mêmes moyens* qu'une activité de nature commerciale elle doit, elle aussi, être assujettie à la TVA. Le raisonnement du Conseil d'Etat est provoqué par l'évolution, à partir de 1950, des professions libérales et de leur mode d'exercice. D'une part, leur exercice tend à se faire de plus en plus de façon collective, les moyens matériels mis en œuvre et les investissements réalisés sont de plus en plus importants et comparables à ceux mis en œuvre, par une entreprise industrielle ou commerciale. D'autre part, apparaissent de nouvelles catégories de professions libérales non réglementées, qui ne pratiquent pas l'auto-discipline sous l'égide d'un ordre, et qui utilisent des techniques de type commercial pour attirer et satisfaire la clientèle ; le recours à la publicité en est l'exemple le plus significatif.

La démarche du juge fiscal trouve un premier aboutissement avec l'arrêt « Société Omnium Technique de l'Habitation », du 7 mars 1962¹, dans lequel le Conseil d'Etat estime que le champ d'application des taxes sur le chiffre d'affaires (ancêtres de la TVA) recouvre les prestations fournies par une société anonyme qui effectue l'activité d'ingénieur-conseil, donc libérale, par le moyen d'ingénieurs salariés. Ces derniers ne détenant pas une fraction substantielle du capital de la société, et n'étant pas davantage associés à sa gestion, il en résulte que l'entreprise qui les emploie est une entreprise commerciale comme les autres, qui a simplement choisi d'exercer une activité libérale. Les mobiles de ses actionnaires sont ceux de n'importe quel actionnaire désireux d'effectuer un placement financier, et il ne s'agit en rien d'hommes de l'art. Pour le Conseil d'Etat, le mode d'exercice ici retenu dénature l'activité libérale.²

En vérité, cet arrêt OTH n'a pas tout à fait le caractère novateur qu'on lui a prêté, puisque le Conseil d'Etat, dans un arrêt « Société dentaire », du 9 novembre 1942, considérait déjà

« que la société requérante, qui possède une personnalité juridique distincte de celle de ses membres, ne saurait être regardée comme remplissant elle-même les conditions exigées par la loi du 30 novembre 1892, pour l'exercice de l'art dentaire ;... que dans ces conditions elle doit être regardée comme exerçant une profession de caractère commercial et que, dès lors, c'est à bon droit qu'elle a été assujettie à l'impôt sur le chiffre d'affaires. »³

Il est vrai que le juge, à propos de l'activité d'ingénieur-conseil, s'était prononcé différemment, en ne distinguant pas selon le cadre juridique de son exercice.⁴

A partir de la jurisprudence OTH, l'Administration fiscale a considéré⁵

1. Rec. 154.

2. Une application de ce principe à l'impôt sur les bénéfices résulte d'un arrêt du 10 octobre 1979 ; RJF 11.1979, pp. 367 et 378.

3. Rec. 307.

4. CE 13.12.1948 ; Bull. TCA, n°2/1949, p.9.

5. Instruction administrative du 27 février 1967 ; Feuilles Lefebvre TVA-II, 2455.

que ne tomberaient pas dans le champ d'application de la TVA les entreprises exerçant une activité libérale, à la double condition que les dirigeants soient des membres de la profession, et que les hommes de l'art qui effectuent réellement l'activité détiennent au moins 40 % du capital de l'entreprise. Le Conseil d'Etat n'a pas retenu cette conception, puisque dans un arrêt «*Société Auto-Ecole CHAUMIENE*», du 11 décembre 1970¹, il semble admettre — au moins de façon implicite — que l'exonération de TVA ne peut être accordée qu'à une entreprise dont plus de la moitié du capital est détenue par les personnes qui exercent la profession, c'est-à-dire une entreprise effectivement dirigée par des membres de la profession.

Le problème s'est ensuite compliqué avec l'entrée en vigueur, à compter du 1^{er} janvier 1968, d'une nouvelle rédaction de l'article 256.

B — Après 1968.

Dorénavant,

«Les affaires faites en France au sens des articles 258 et 259 sont passibles de la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles relèvent d'une activité de nature industrielle ou commerciale, quels que soient les buts ou les résultats.»

Et l'alinéa 2 précise :

«Cette taxe s'applique quels que soient :

- d'une part, le statut juridique des personnes qui interviennent dans la réalisation des opérations imposables ou leur situation au regard de tous autres impôts ;
- d'autre part, la forme ou la nature de leur intervention, et le caractère habituel ou occasionnel de celle-ci.»

Le nouveau texte est plus long que l'ancien, mais son contenu apparaît surtout différent. L'affaire est dorénavant imposable en tant que telle, indépendamment de considérations subjectives tenant aux motivations de son auteur, à sa profession et à son statut juridique. Il semblerait donc que le législateur ait opté pour une conception objective, puisqu'il prend soin d'éliminer ainsi la prise en considération de tout élément inhérent à l'auteur de l'acte. Pourtant, l'ambiguïté demeure, il n'est certes plus question de «personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre», mais cependant, deux éléments empreints de subjectivité figurent dans le texte. D'une part, le terme «affaire» — plus large que «l'acte» — implique la mise en œuvre de démarches, d'efforts destinés à la réaliser, tandis que «l'acte» suppose seulement la réalisation d'une seule opération, abstraction faite des moyens mis en œuvre pour le réaliser. Pour assujettir à la TVA, le fisc ne doit prendre en considération que le résultat d'une opération si le critère législatif d'assujettissement est «l'acte», il doit en plus tenir compte des moyens mis en œuvre pour réaliser cet acte lorsque la loi retient le critère de «l'affaire».

De surcroît, l'article 256 nouveau assujettit à la TVA «les affaires... lorsqu'elles relèvent d'une activité de nature industrielle ou commerciale», c'est-

1. B.D. 3/1971, p. 118.

à-dire que non seulement est retenue une conception de l'opération taxable qui est plus floue et partant moins précise que la notion d'acte, mais en plus cette affaire doit s'insérer dans une activité de nature industrielle ou commerciale, donc dans un ensemble d'opérations de même nature qu'elle-même. A la limite, ces dispositions de l'article 256 exigent que l'opération soit effectuée par un commerçant ou un industriel, ou tout au moins qu'elle soit répétée afin de pouvoir être taxée.

Le caractère subjectif de ces dispositions est contredit par le contenu du 2^{ème} alinéa, et l'ambiguïté résultant de cette contradiction n'est pas moindre que celle véhiculée par l'ancienne rédaction de l'article 256. A la limite, elle semble être l'œuvre délibérée du législateur fiscal, soucieux de ne pas paralyser par un texte trop précis l'activité de l'Administration fiscale. Celle-ci est en effet tenue d'assujettir à la TVA toutes les activités économiques, y compris les activités nouvelles dont un texte trop précis ne saurait prévoir l'avènement. L'analyse des travaux préparatoires de la loi de 1966 n'apporte aucune lumière sur le sens de l'article 256¹. Faute du concours de ces éléments extérieurs, le juge se trouve dans l'obligation de raisonner par analogie.

En ce qui concerne le sort des professions libérales, l'article 256 semble devoir s'appliquer aux seules opérations de nature industrielle ou commerciale que leurs membres peuvent être amenés à effectuer, de façon marginale par définition. M. COZIAN cite les cas, du médecin qui dirige une clinique, de l'huissier qui se charge de la gestion d'immeubles, ou du notaire qui réalise des opérations relevant de l'agence immobilière². Mais les conditions d'exercice de la profession ne sont pas prises en compte ; en particulier, le cadre juridique choisi pour exercer l'activité libérale et le statut des professionnels ne doivent pas influencer sur l'éventuel assujettissement.

L'interprétation de ces dispositions par le juge fiscal n'est pas apparue d'emblée avec netteté. En réalité, l'attitude du juge fiscal sur cette question présente deux caractéristiques :

- tout d'abord, sa jurisprudence a évolué au cours de ces dernières années, mais cette évolution s'est faite sans tenir compte du changement de rédaction de l'article 256 (§2) ;
- d'autre part, la « raison juridique » qui détermine l'interprétation adoptée par le juge semble n'avoir pas varié (§3).

§ 2 — Une évolution jurisprudentielle indépendante du changement de rédaction de l'article 256.

La plupart des décisions rendues par le juge fiscal depuis 1968 ont concerné des situations régies par l'ancienne rédaction de l'art. 256. A partir de 1975 apparaissent les premières applications de l'art. 256 dans sa rédaction de 1966, conjointement avec 256 ancien pour des litiges portant sur les exercices situés

1. Cf. notamment les débats à l'Assemblée Nationale et au Sénat : JO déb. AN : 23, 24 et 25 juin 1965 ; 21, 22 et 23 décembre 1965. JO déb. Sénat : 19, 20, 21 et 26 octobre 1965 ; 23 décembre 1965.

2. *La fiscalité des entreprises*, 1975, p. 326.

de part et d'autre du 1^{er} janvier 1968, tandis que les décisions rendues depuis 1977 concernent le plus souvent l'article 256 nouveau.

Pourtant, l'entrée en vigueur des dispositions de la loi du 3 janvier 1966 n'a pas entraîné une inflexion de la jurisprudence. La portée que reconnaît le juge fiscal à l'article 256 en ce qui concerne l'assujettissement des professions libérales à la TVA a certes évolué, mais cette évolution s'est amorcée sans tenir compte du changement de texte. Après avoir posé, dans ses arrêts du 11 décembre 1970, «*Société Auto-Ecole CHAUMIENE*», et du 20 décembre 1972, «*Société Auto-Ecole PARIS-PIERREFITTE*»¹, que doivent être assujetties à la TVA les activités libérales exercées par une SARL lorsque ses associés ne prennent pas une part suffisamment effective à l'exercice de ladite activité mais la confient pour l'essentiel à des salariés, le Conseil d'Etat a ensuite estimé que ce critère de l'effectivité ne pouvait pas jouer lorsque l'activité libérale était exercée par une société anonyme.

Dans son arrêt «*Société ELSA*», du 20 février 1974², le Conseil d'Etat développe l'argumentation suivante :

«*Considérant que, quel que soit l'objet social, les prestations de services qu'accomplit une société anonyme et qui sont pour elle génératrices de recettes d'exploitation, relèvent d'une activité industrielle et commerciale, même lorsqu'il s'agit de prestations qui, accomplies par une personne physique, relèveraient d'une activité non commerciale.*»

La structure juridique choisie a ici «*dénaturé*» le caractère libéral de l'activité et entraîné celle-ci dans le champ d'application de la TVA. Il faut noter que le juge fiscal ne se préoccupe ni de la qualité des actionnaires ni du rôle qu'ils peuvent être amenés à jouer dans l'exercice de l'activité libérale, le choix du statut de SA fait peser une présomption irréfragable de commercialité. Cette nouvelle interprétation de l'article 256 (dans sa rédaction primitive) marque un tournant important dans la jurisprudence du Conseil d'Etat. En effet, le juge fiscal pose ici en principe que le statut juridique est un élément d'appréciation plus important que la nature de l'activité litigieuse, et en cas de conflit entre ces deux critères, le premier doit être préféré au second. Comme le fait observer Mme LATOURNERIE dans ses conclusions, il importe peu que les actionnaires majoritaires de la société anonyme participent physiquement à l'activité de nature libérale :

«*une S.A. ne peut pas... être regardée comme exerçant une profession libérale pour deux raisons. D'abord parce qu'elle est une formule juridique régie de manière radicale par le principe de commercialité.*

Ensuite parce que, pour remplir son objet social, elle est juridiquement contrainte soit de contracter avec des tiers, soit d'agir par l'intermédiaire de ses propres salariés, puisque même le président-directeur général est salarié. Autrement dit, l'activité de la S.A. génératrice de recette sociales, c'est toujours l'activité intermédiaire qui consiste à exploiter le travail d'autrui par l'intermédiaire de contrats de travail ou par appel à des sous-traitants, en vue d'en tirer un bénéfice...»

1. Respectivement : Rec. 756 ; Droit Fis. 1971, com. 154.

BD 3/1973, p. 100.

2. BD 4/1974, p. 200.

Cette nouvelle méthode adoptée par le juge concerne une seule structure juridique, la société anonyme. Celle-ci est assurément l'archétype de la société commerciale et de la société de capitaux. Sa gestion est assurée exclusivement par des salariés, son opacité paraît totale, tant la frontière est aisée à tracer entre le patrimoine et les intérêts, de la société d'un côté, et de ses actionnaires d'autre part. Cependant, en 1974, il est permis de s'interroger sur la portée de cette décision, afin de savoir notamment si le juge entend également faire prévaloir cette interprétation pour les autres sociétés de capitaux, et singulièrement pour les SARL. La loi du 24 juillet 1966 a largement aligné les caractéristiques de celles-ci sur les sociétés anonymes, au point que toutes deux apparaissent bien comme des sociétés fiscalement opaques, la seule différence notable semblant résulter de la possibilité pour un gérant de SARL de ne pas être salarié s'il est majoritaire. Hormis des considérations de pur fait, selon lesquelles beaucoup d'entreprises individuelles ont adopté le statut de SARL, il n'existe plus de différences juridiques notables entre ces deux types de sociétés commerciales.

Pourtant, l'arrêt «Société BERGERES Auto-Ecole», du 5 mars 1975¹, rendu un an après l'arrêt ELSA, se fonde sur l'argumentation classique du Conseil d'Etat pour décider de l'assujettissement à la TVA des actes effectués par une SARL : la majorité du capital est détenue par des personnes qui ne prennent pas une part effective à l'exercice de l'activité d'enseignement de la conduite automobile, donc l'activité doit être assujettie à la TVA. Ce maintien de la jurisprudence traditionnelle pour les SARL n'est pas compréhensible, dans la mesure où il introduit une distorsion entre deux structures juridiques pourtant très comparables. La SARL «BERGERES Auto-Ecole» est assujettie à la TVA parce que «les opérations...à la réalisation desquelles l'associée majoritaire de l'affaire ne participait en rien, relevaient d'une activité commerciale...» . Le litige portait sur les exercices 1966 et 1967, mais également sur les cinq premiers mois de 1968, donc sous l'empire des deux rédactions successives de l'article 256. Si l'arrêt mentionne bien ces deux textes, il ne distingue pas pour autant entre les deux périodes litigieuses, mais raisonne au contraire de façon uniforme. La preuve est donc bien faite, qu'aux yeux du juge la nouvelle rédaction de 256 n'a apporté aucun élément nouveau susceptible d'infléchir sa démarche.

Cette décision du Conseil d'Etat a soulevé quelque émoi, tant au sein de l'Administration fiscale que dans la doctrine. La doctrine de l'Administration fiscale était restée jusqu'alors moins extensive que la jurisprudence, mais une instruction du 10 décembre 1975² est venue prudemment entériner la nouvelle jurisprudence à compter du 1^{er} janvier 1976, en assujettissant à la TVA toutes les sociétés anonymes exerçant une activité libérale.

1. B.D. 4/75, n°180.

2. BODGI 3 A-24-75.

Quant à la doctrine, deux de ses représentants ont analysé l'évolution de la jurisprudence pour la critiquer.¹

Dans un article de 1975, M. MAITROT estime que la nouvelle rédaction de l'article 256 consacre l'objectivité du critère d'assujettissement, donc l'exonération de toutes les personnes, physiques ou morales, exerçant une activité libérale.

M. PICARD, lui, stigmatise ce qu'il estime être une double incohérence du juge. D'une part, celui-ci ne tient aucun compte des modifications apportées à l'article 256. L'avis rendu par la Haute Assemblée en ses sections des Finances et des Travaux Publics réunies affirmait pourtant :

« Considérant, d'une part que les dispositions sus-rappelées (art. 256 nouveau) interdisent de prendre en considération le statut juridique des personnes qui interviennent dans la réalisation des opérations entrant dans leur champ d'application comme la forme ou la nature de leur intervention ; »²

Par conséquent, l'argumentation développée dans l'arrêt « Société ELSA » ne devra plus être utilisée dans la mesure où la présomption de commercialité que le juge entend faire jouer pour toutes les sociétés anonymes n'est plus en concordance avec la nouvelle rédaction de 256. Nous avons vu qu'il fallait nuancer cette appréciation portée sur la clarté, toute relative, de l'article 256 nouveau.

D'autre part, en admettant même que le raisonnement du Conseil d'Etat soit acceptable, la distinction qu'il établit entre SA et SARL ne se justifie pas. Dans un souci de cohérence, et au nom de son premier argument, M. PICARD considère que le juge devrait revenir sur sa jurisprudence ELSA.

En réalité, ce n'est pas dans cette direction que s'est engagé le juge fiscal, puisque dans sa décision du 4 février 1977, « Centre de médecine physique et de rééducation fonctionnelle »³, le Conseil d'Etat étend la présomption irréfragable de commercialité aux activités de nature libérale effectuées par une SARL. L'arrêt fait référence aux deux rédactions successives de l'article 256, et le considérant de principe est identique à celui figurant dans l'arrêt ELSA, hormis le fait que le terme SARL est substitué à celui de SA. Comme l'y invitait son commissaire du gouvernement, M. RIVIERE, la Haute Assemblée a estimé injustifiable la distinction faite entre ces deux sociétés de capitaux, tout au moins en ce qui concerne l'assujettissement à la TVA. Dès lors, la jurisprudence est uniformisée et à coup sûr simplifiée lorsque l'exercice de la profession libérale est confié à une SA ou à une SARL. Un arrêt du 22 février 1978⁴ est venu confirmer l'assujettissement d'office des SARL à la TVA, et la controverse semble désormais close.

1. Sur cette question, outre les articles de MM. MAITROT et PICARD (*Droit Fis.* 1975, n°51 et 52 ; *RJF*, n°5/1975), voir M. RAFFRAY, *Les professions libérales et la TVA* ; *JCP* 1975.1.2674 ; C. GOSSEREZ, *L'imposition des sociétés commerciales exerçant des activités non commerciales* ; *RSF* 1975, p. 599.

2. *Bull. vert F.* Lefèvre 11/1974, p. 565.

3. *Plén.* ; *R.D.* 3/77, p. 110. *Droit Fis.* 1977, n°9, p. 247, avec les conclusions RIVIERE et note JJ P.

4. *Req.* 9215.

Il reste à expliquer pourquoi le juge a adopté une telle position. Il semble, à ce point de vue, qu'au-delà des changements d'attitude, le raisonnement suivi soit toujours identique.

§ 3— *Une évolution jurisprudentielle fondée sur une identité de raison.*

La démarche du juge s'insère dans un contexte qui peut être décrit de la manière suivante. D'une part, la situation visée par la législation fiscale est une situation extrêmement mouvante puisque le secteur des professions libérales apparaît comme une masse hétérogène d'activités, qui ont certes en commun de pratiquer la vente de conseils, de fournir une aide intellectuelle plutôt que la production ou la distribution d'objets ou de services, mais qui s'exercent dans des domaines pour le moins variés. L'intégration systématique dans cette catégorie de nouvelles professions, parfois bien proches de la prestation de services voire du commerce pur et simple, a accentué son manque d'homogénéité, tandis que l'évolution vécue par les professions libérales réglementées s'est traduite par un mode d'exercice de l'activité parfois très proche de celui d'une entreprise du secteur industriel et commercial.

D'autre part, la législation fiscale a modifié les conditions d'assujettissement de «l'affaire» aux taxes sur le chiffre d'affaires, mais sans pour autant se prononcer clairement sur le cas des professions libérales hormis, bien sûr, l'hypothèse de leur assujettissement par option. Législation ambiguë et finalement assez floue pour permettre au juge d'y discerner la solution lui paraissant la plus «raisonnable».

Insensible aux palinodies de la loi, la Haute Assemblée a en réalité pratiqué une «libre recherche scientifique», puisqu'aucune des démarches interprétatives habituelles n'était en mesure de fournir une signification «utile» des dispositions de l'article 256. Cette libre recherche scientifique repose sur un raisonnement par analogie qui n'a pas varié dans sa formulation depuis l'arrêt OTH de 1962, et sur lequel la loi du 3 janvier 1966 n'a eu, rappelons-le, aucune influence. La «raison juridique» de l'attitude de juge fiscal est à rechercher dans la comparaison qu'il établit, au niveau des conditions d'exercice de l'activité, entre les professions commerciales et les professions libérales. La convergence croissante de ces conditions d'exercice, à la seule initiative des intéressés, l'a incité à assimiler ces deux catégories de contribuables au regard de l'assujettissement à la TVA.

La prise de conscience, par le juge fiscal, de l'identité des motivations de l'entrepreneur assujetti à l'I.S. et de l'homme de l'art relevant de la catégorie B.N.C., l'a conduit à balayer la fiction de ces professions libérales, dont la spécificité libérale laisse de plus en plus la place à une commercialité de droit commun. Cette attitude démystificatrice du juge fiscal révèle bien son réalisme fondamental, mais elle traduit aussi un certain souci pragmatique qui peut s'énoncer ainsi : sur la base d'un principe fondamental (l'égalité devant l'impôt), et avec l'objective complicité du législateur, le juge fiscal présume la commercialité d'activités libérales exercées par des sociétés de capitaux parce

que, semble-t-il, le choix de cette structure suppose une quasi-commercialité de l'activité. Ce type de situation juridique se rencontre de plus en plus fréquemment.

Cette vigilance du Conseil d'Etat à l'égard des professions libérales aurait pu se manifester à l'occasion du différend qui opposait l'ensemble des professions médicales et para-médicales à la direction générale des impôts, sur le point de savoir si les activités d'assistanat et de remplacement ne tombaient pas dans le champ d'application de la TVA. En effet, l'assistant qui seconde un professionnel titulaire de son cabinet libéral lui reverse une fraction de ses honoraires en contrepartie de l'usage du local et du matériel. De même, le remplaçant reverse une fraction substantielle de ses honoraires en contrepartie du droit d'exercer au lieu et place du titulaire. Les services de l'Administration fiscale ont considéré que ce «dédommagement» constituait le paiement d'une prestation de service, celle qui consiste à mettre à la disposition d'une activité lucrative un local ainsi que l'équipement nécessaire à l'exercice de cette activité. Plus simplement, le paiement de cette prestation de service peut être assimilé à un loyer commercial, donc être assujéti à la TVA. Raisonnant elle aussi par analogie, l'Administration fiscale avait comparé le médecin ou l'infirmière titulaire de son cabinet à un propriétaire qui loue un local commercial à une entreprise, et de l'identité de leurs situations elle avait conclu à la nécessité de les imposer tous les deux à la TVA, au nom de l'égalité devant l'impôt.

Quelques litiges avaient déjà opposé des contribuables concernés au fisc, lorsque ce dernier a décidé, par une instruction du 15 mars 1977¹ de renoncer à cette position pour le passé et de permettre de s'y dérober pour l'avenir par la conclusion d'une «convention d'exercice conjoint» entre le professionnel titulaire et son assistant ou son remplaçant. Aux termes de cette convention une fiction d'association est établie entre les partenaires, notamment pour le partage des revenus et des frais. Cette convention d'exercice conjoint vise à réinsérer l'activité des deux professionnels co-contractants dans un contexte libéral, et partant dans une spécificité qui lui permette d'échapper à la comparaison avec le secteur commercial.

Le différend semble donc clos pour le moment, mais essentiellement par la volonté d'apaisement qu'a manifestée l'Administration. Rien n'interdit de penser que le juge ait une position différente et que, dans un litige relatif à cette question, il n'en vienne à déceler le caractère fictif de cette convention d'exercice conjoint et, balayant la fiction juridique au nom du réalisme, il ne décide d'imposer le reversement d'honoraires. Il est encore trop tôt pour le savoir.

Les dimensions croissantes données par le juge fiscal au champ d'application de l'article 256 se sont trouvées confortées par la 6^{ème} Directive communautaire relative au système commun de TVA, du 17 mai 1977². L'intégration de ce texte dans l'ordre juridique français a été réalisée par la loi n°78-1240,

1. Droit Fis. 1977, n°13, com. 498.

2. JOCE 13.06.1977, n° L 145/1 à 40, avec rectificatif in n° L 149/26.

du 29 décembre 1978¹. Les nouveaux articles 256, 256 A et 256 B du CGI étendent le champ d'application de la TVA à toutes «les livraisons de biens meubles et les prestations de services effectuées à titre onéreux», donc retiennent le critère objectif de l'acte, et le complètent par une référence à l'auteur de l'acte :

«Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent d'une manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, une ou plusieurs opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, quel que soit le statut juridique de ces personnes,...»(256 A)

La conception objective semble donc prédominer, dans le dessein de réaliser une application aussi large que possible de la TVA². La logique du système est nouvelle, dans la mesure où disparaissent les références à «l'affaire» et à «l'activité de nature industrielle ou commerciale»³. Il serait possible d'en conclure que l'œuvre interprétative de la juridiction administrative est dorénavant battue en brèche. Il faut cependant faire preuve en ce domaine d'une grande prudence, avant l'apparition des premières décisions rendues sur la base des articles nouveaux. En effet, la rédaction de l'article 256 issue de la loi de 1966 excluait déjà, de façon expresse, la prise en compte du statut juridique du contribuable, mais cette modification n'a pas empêché le Conseil d'Etat, nous l'avons vu, de continuer à prendre en considération ce statut. Dès lors, il est permis d'imaginer qu'une activité libérale expressément exonérée par les nouveaux articles pourrait être assujettie à la TVA par le juge, si cette activité est exercée par une personne morale non transparente, c'est-à-dire une SA ou une SARL. Le cas peut se présenter pour les soins médicaux où, dans le prolongement de sa décision de 1942, précitée, le juge peut estimer que les prestations sont délivrées par une société, et que par conséquent il s'agit de simples «prestations de services effectuées à titre onéreux». L'analogie avec une activité commerciale conduit ici le juge à considérer que le contribuable est la société, et non le praticien. Dans l'attente des premiers jugements, une certaine prudence semble s'imposer.

Le droit fiscal n'apparaît pas différent des autres branches du droit, lorsque certaines de ses dispositions se trouvent frappées de désuétude le juge doit pouvoir les adapter aux nécessités du moment en adoptant une démarche scientifique qui lui permette de déduire des dispositions existantes une portée nouvelle, à partir de la raison juridique du texte en cause. Mais cette raison juridique qui sert de moteur à l'interprétation et à l'analyse, repose elle-même sur un certain nombre de fondements, qui constituent la véritable spécificité du droit fiscal, et partant, de son interprétation. En effet, l'interprétation extensive, l'interprétation restrictive et le raisonnement par analogie ne sont que des techniques.

1. J.O. du 30 décembre.

2. A l'exclusion des opérations exonérées, tels les soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales et para-médicales (art. 261-4-1°).

3. A ce propos, cf. la communication de M. J.-J. PHILIPPE, «la 6ème Directive et les mécanismes généraux de la TVA», au colloque organisé par la Société Française de Droit Fiscal, le 29 novembre 1979, à Toulouse (à paraître).

Pour résoudre un litige, le juge fiscal devra retirer de la norme en cause une certaine signification destinée à éclairer sa solution. Pour dégager cette signification, il lui faut utiliser l'une des techniques évoquées, mais le choix entre ces techniques lui sera inspiré par la référence à certains principes constitutifs du droit fiscal. Autrement dit, le choix de la technique adéquate pour dégager une signification sera guidé par la référence à ces caractéristiques fondamentales du droit fiscal. Contrairement à ce qu'affirmait la doctrine classique, le respect du principe de légalité ne commande pas une subordination mécanique du juge à la norme fiscale, sous forme d'interprétation stricte. La loi lui fait obligation de juger, mais pas de façon absurde, c'est pourquoi la référence à l'esprit ou à la «raison» du droit fiscal lui est indispensable au moment de choisir la méthode d'analyse du texte fiscal. Son activité créatrice ne l'érige pas pour autant en législateur ; il cantonne sa démarche dans un cadre précis, en la subordonnant au respect des règles constitutives du droit fiscal.

TITRE 2

LES FONDEMENTS DE L'INTERPRETATION DU JUGE FISCAL

L'examen des techniques d'interprétation qu'utilise le juge fiscal ne constitue qu'une analyse en surface de sa démarche intellectuelle. Cette analyse montre l'expression qu'a prise le cheminement de sa pensée, elle retrace les moyens intellectuels et les techniques grammaticales mis en œuvre pour rendre une certaine solution, mais elle ne révèle pas pourquoi le juge a décidé de rendre cette solution-là plutôt qu'une autre. Chaque type de démarche (interprétation stricte ou extensive, raisonnement par analogie), débouche sur une solution différente, l'interprète ne l'ignore pas, c'est pourquoi le choix de la démarche constitue l'étape fondamentale du raisonnement qui, partant de la confrontation entre norme et litige, va déboucher sur la décision valant solution. Les ressorts qui commandent le choix du juge sont des mécanismes cachés, dont l'action n'apparaît pas souvent au grand jour, tant le juge prend de soins pour dissimuler le lien qui subordonne à leur existence la sélection d'une technique d'interprétation. Ce n'est que faute d'une norme écrite de référence qu'il invoquera l'un ou l'autre de ces facteurs. Etant donné la surabondance de normes en droit fiscal, le cas relève pratiquement de l'hypothèse d'école.

Le droit fiscal est formé d'un ensemble de principes substantiels. Ceux-ci sont spécifiques de ce droit, ou bien constituent la version, adaptée à ce droit, d'un principe plus général. La liste de ces principes est longue, et sans prétendre à l'exhaustivité il est possible d'évoquer la territorialité de l'impôt, l'annualité de l'impôt, l'égalité devant l'impôt et la non-rétroactivité des textes fiscaux. Chacun de ces éléments constitutifs du droit fiscal exerce une double fonction auprès du juge. Ils sont, tout d'abord, dotés d'une signification matérielle propre qu'il appartient à celui-ci de dégager, mais ils apparaissent aussi comme des règles d'interprétation proprement dites, qui dictent au juge sa démarche et le choix d'une technique. Ce cumul de fonctions n'a pas la même importance pour tous les principes, mais nous avons pu constater l'influence qu'exerce sur le juge le principe d'égalité devant l'impôt, en lui dictant l'adoption d'un raisonnement analogique¹.

La valeur juridique de ces principes est délicate à déterminer, elle n'est pas identique pour tous les principes², qui constituent, sur ce plan, une caté-

1. *Supra*, pp. 200 et s.

2. Territorialité et non-rétroactivité semblent avoir une valeur au moins législative, l'annualité de l'impôt résulte de la tradition constitutionnelle, tandis que le principe d'égalité devant l'impôt résulte des dispositions de l'article 13 de la Déclaration de 1789. De plus, il se rattache, par l'entremise de l'égalité devant la loi, aux principes généraux du droit, et possède une valeur constitutionnelle selon le Conseil constitutionnel (décision du 27. 12. 1973 ; RDP 1974, p. 545).

gorie hétérogène. Au reste, il apparaît impossible de déterminer les caractères généraux de ces principes constitutifs, à la fois trop divers et trop nombreux pour former une catégorie susceptible d'être étudiée dans la perspective de l'interprétation du juge. En revanche, l'étude peut être utile si elle porte sur le cadre à l'intérieur duquel ces principes existent et s'épanouissent. En droit fiscal, ce cadre est formé de deux éléments complémentaires, qui sont l'autonomie et le réalisme. Malgré leur imbrication, il convient de les analyser séparément.

CHAPITRE 1

L'AUTONOMIE DU DROIT FISCAL

A la base même du droit fiscal, l'autonomie mérite d'être définie (*Section 1*) avant d'étudier la portée de ce principe dans la jurisprudence fiscale (*Section 2*).

SECTION 1 DEFINITION DE L'AUTONOMIE

Dans le langage juridique, le concept d'autonomie implique une faculté d'auto-organisation, de libre détermination des règles, mais à la différence du concept d'indépendance il ne prévoit cette liberté dans l'organisation qu'à l'intérieur d'un ensemble juridique plus vaste auquel sera subordonnée la structure autonome. Un système juridique, tel le système juridique français, constitue un ensemble plutôt *indépendant*, libre de s'organiser, dans le respect toutefois des contraintes issues d'engagements internationaux et de l'intégration communautaire. En revanche, chacune des branches du droit qui s'intègre dans cet ensemble national peut être considérée comme *autonome*. L'autonomie signifie, pour cette branche, une liberté de s'organiser à sa guise dans le cadre imparti par la norme fondamentale. En droit fiscal particulièrement, ce concept d'autonomie débouche sur l'existence d'un droit homogène.

Cette notion d'autonomie sous-tend un élément négatif et un élément positif. L'élément négatif consiste dans la reconnaissance d'une non-subordination du droit autonome aux autres branches du système juridique. L'élément positif de l'autonomie est matérialisé par la faculté d'organiser librement la branche du droit autonome, à la seule condition que les règles ainsi retenues ne contreviennent pas à la Constitution.

Le droit fiscal est une des branches du système juridique français. Sous réserve de respecter les dispositions de la Constitution qui lui sont relatives, le législateur fiscal, en tant qu'auteur de normes positives, peut organiser cette branche du droit comme il l'entend, sans être par conséquent tenu de respecter les prescriptions et qualifications des autres branches du droit. Il en a profité pour élaborer un corps de règles homogène.

Les exemples sont nombreux, de divergences de signification entre le droit fiscal et les droits civil, commercial, pénal et administratif. Une même notion, qualifiée identiquement, peut avoir une signification et une portée différentes

selon la branche du droit dans laquelle elle s'insère¹. Le droit fiscal assujettit à la TVA certaines activités qui sont considérées comme non commerciales, mais civiles. La liste en est importante, et englobe notamment les activités artisanales, certaines activités de locations civiles, et les activités extractives.

La notion de bénéfice n'a pas non plus la même signification pour le législateur fiscal et pour le législateur du droit commercial et comptable, chacun d'eux n'intègre pas dedans les mêmes éléments. Certains éléments du profit réalisé par l'entreprise ne sont pas compris dans les bases de l'IS : c'est le cas des bénéfices réalisés hors de France, des dividendes perçus de sociétés filiales qui doivent néanmoins figurer dans le bilan fiscal. A l'inverse, certaines charges au sens comptable ne sont pas considérées comme telles, et partant ne peuvent être déduites du bénéfice pour la détermination du résultat fiscal : il s'agit des pertes subies hors de France, de certaines rémunérations de dirigeants et de certaines provisions. Cette dernière notion ne répond pas aux mêmes objectifs en comptabilité et en droit fiscal. Dans un souci de bonne gestion, l'entrepreneur a tout intérêt à intégrer le risque dans ses résultats, et à minorer par conséquent ses bénéfices d'un montant important affecté aux différents postes «provisions». Il se prémunit ainsi contre les mauvaises surprises. Le droit fiscal n'entend pas cette notion de provision de la même façon. En effet, laisser le contribuable déduire à sa guise des sommes importantes aboutit à minorer d'autant le bénéfice imposable. C'est pourquoi l'article 39-1, 5° du CGI adopte une conception étroite de cette notion. La provision ne peut en effet être déduite que si elle concerne une charge ou une perte déductible probable (et non pas simplement éventuelle) et nettement précisée.

De la même façon, le régime fiscal des sociétés-mères, tel qu'il est défini à l'article 216 du CGI, s'applique à toutes les filiales dont la société mère détient au moins 10 % du capital² alors qu'une société n'est la filiale d'une autre, en droit commercial, qu'à partir du moment où la société-mère possède plus de la moitié de son capital.³

Ainsi formulé, ce principe de l'autonomie ne semble pas révolutionnaire, ses implications en matière d'interprétation ont pourtant soulevé une polémique animée dès le premier tiers de ce siècle, polémique dont il faut étudier les aliments (§1) avant de pouvoir dégager une signification du principe lui-même (§2).

§ 1 — *La controverse doctrinale.*

Le débat entre privatistes et publicistes s'est concentré sur le droit fiscal à partir de 1920, lorsque la législation en cette matière s'est faite importante — avec l'adoption des textes en matière d'impôt sur le revenu et de taxes sur le chiffre d'affaires — et que son abondance n'a pas manqué de soulever des

1. Sur l'inutilité de certains aspects de ce particularisme, cf. M. COZIAN, *Une disposition fiscale «attrape-nigaud»* ; Droit Fis. 1979, n° 40, p. 1022.

2. Art. 145-1. a. du CGI.

3. Art. 354 de la loi du 24 juillet 1966.

problèmes de relation avec les autres branches du droit, droit civil et droit commercial notamment. Défenseur de cette jeune législation, le doyen TROTABAS a lancé la controverse, que n'ont pas manqué d'alimenter les répliques apportées par ses détracteurs.

A — Le plaidoyer des défenseurs de l'autonomie.

Comme le rappelle GENY, cette théorie de l'autonomie a été évoquée à plusieurs reprises vers la fin du XIX^e siècle, mais «elle a été particulièrement posée, précisée et développée par Louis TROTABAS, notamment dans ses notes au DALLOZ depuis 1922».¹ Toute l'œuvre du doyen TROTABAS, pendant plus de 50 ans, va être consacrée à la défense de cette théorie, et les arguments qu'il développe ne varient pas sensiblement au cours de cette période.

Au-delà de la constatation de l'autonomie du droit fiscal proprement dit, son analyse conclut à la nécessité de reconnaître au juge fiscal le droit à l'autonomie dans son interprétation. Le droit fiscal est différent des autres branches du droit, ses concepts ont, à sa guise, une signification différente ou identique à celle en vigueur dans les autres droits.

Lorsque le juge fiscal va interpréter une norme obscure ou ambiguë, la question cruciale est de savoir s'il en dégagera le sens en s'aidant des seuls principes constitutifs du droit fiscal, ou bien en faisant référence à des principes empruntés à d'autres branches du droit. Plus concrètement, il s'agit de savoir si le juge fiscal peut refuser, dans le silence des textes fiscaux, les significations apportées par le droit privé, et s'il peut adopter une démarche interprétative autonome vis-à-vis des concepts que lui proposent le droit civil ou le droit commercial.

La réponse apportée à cette question par le doyen TROTABAS a changé avec le temps. Dans un article de 1926, il insiste déjà sur l'autonomie du droit fiscal vis-à-vis du droit privé et, dans une moindre mesure, du droit public, mais il met également l'accent sur son caractère exceptionnel. L'argumentation développée sur ce point rejoint la théorie classique, qui fait du droit fiscal un droit exorbitant. Il en résulte que, malgré l'autonomie du droit, le juge fiscal ne jouira pas d'un statut aussi libre puisque dans le silence du texte fiscal il devra se référer au droit commun, c'est-à-dire au droit privé, sorte de tronc d'où surgissent de nouvelles branches qui progressivement acquièrent leur autonomie de qualification, tout en laissant le droit-tronc reprendre son empire pour fournir les qualifications manquantes en cas de silence du droit particulier².

Deux ans plus tard, le même auteur pousse son analyse plus loin ; nul ne contestant le pouvoir qu'a la loi de fixer des règles spéciales pour le droit fiscal,

1. *Le particularisme du droit fiscal* ; RTDC 1931, p. 798.

2. *Les rapports du droit fiscal et du droit privé* ; DH 1926, chron., p. 32.

«il s'agit simplement de savoir si, la loi fiscale étant muette, le juge et l'interprète restent soumis ou non, pour résoudre une question de droit fiscal, à la règle du droit privé».¹

Et il conclut par l'affirmative, ce qu'il confirme quarante cinq ans plus tard, en adoptant une attitude réservée à l'égard de l'influence du droit privé².

Il est vrai qu'au cours de cette période l'autonomie du droit fiscal a pris de l'ampleur, y compris sur le plan de la démarche jurisprudentielle.

A la suite de cet auteur, divers membres de la doctrine vont défendre l'autonomie dans l'interprétation. Ainsi, ALLIX et LECERCLE notent, dès 1933, que :

«C'est dans cette œuvre de libre recherche et de libre construction que le juge, dit-on, doit s'inspirer des principes d'un droit fiscal autonome, sans se tenir pour lié par les principes du droit privé, voire même au risque de se mettre en contradiction avec eux».³

Depuis une trentaine d'années le nombre des défenseurs de l'autonomie s'est considérablement accru⁴ et parmi eux se trouvent différents commissaires du gouvernement, MM. LETOURNEUR et POUSSIERE en particulier⁵. Cela ne signifie pas pour autant que cette autonomie dans l'interprétation soit devenue un principe incontesté. L'argumentation présentée par le doyen TROTABAS a soulevé en effet une vaste polémique.

B — L'argumentation des détracteurs de l'autonomie.

A cette défense de l'autonomie du droit fiscal sont en effet apportées deux séries de critiques. D'un côté, certains auteurs repoussent en bloc toute idée d'autonomie, tandis que d'autres apportent une remise en cause nuancée de l'argumentation développée par les défenseurs du principe.

1. — A la tête de la contestation globale du principe de l'autonomie se trouve GENY, dont un article de 1931 combat la thèse de M. TROTABAS. Affirmant d'emblée que sa volonté est de tenter une

«critique objective, aussi serrée que possible, franchement dominée par les intérêts pratiques, en garde contre le chatoiemment des concepts et le cliquetis des mots»⁶,

il rejette l'autonomie comme impossible en droit, au sens étymologique du terme, mais admet que

1. *Essai sur le droit fiscal*, RSLF 1928, p. 208.

2. *Droit Fiscal* ; DALLOZ 1973, p. 11.

3. *Les droits d'Enregistrement, traité théorique et pratique* ; principes généraux ; Paris, 1933 ; t. 1, p. 2.

4. M.J. Cl. RICCI en cite une liste importante dans sa thèse *Le pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale* ; Aix 1977, p. 12 note (13), à laquelle il faut ajouter l'argumentation présentée par M.J. Cl. GUINARD in *L'affaire imposable à la TVA*, Paris, 1974, p. 24 et 25, relative à la nécessaire autonomie d'interprétation du droit fiscal par rapport aux qualifications du droit commercial.

5. Respectivement concl. sur CE 10. 02. 1943 ; S. 1943. III. 33, et sur CE 22. 03. 1954 ; évoqué in article CHRETIEN, RSLF 1954, pp. 980-981.

6. *Le particularisme du droit fiscal* ; RTDC 1931, p. 799.

«le droit fiscal mérite l'indépendance, à raison de sa «spécificité»».¹

Là se pose une difficulté de vocabulaire, car l'autonomie peut certes être envisagée comme la faculté de trouver sa propre loi en soi-même — bien que cette signification ne soit plus celle retenue par le droit contemporain en matière d'organisation — mais il est paradoxal de considérer que, faute d'être autonome le droit fiscal peut être indépendant, c'est-à-dire non subordonné à toute autre norme, constitutionnelle notamment.

Au-delà de cette querelle de vocabulaire, la critique formulée par GENY repose sur le rôle attribué au juge fiscal par le doyen TROTABAS. GENY ne conteste pas le particularisme du droit fiscal — comme de n'importe quel autre droit d'ailleurs — mais au nom du principe de légalité il dénie au juge la faculté d'interpréter de lui-même l'obscur ou l'ambigu :

«Ainsi, les principes du droit moderne tiennent le pouvoir du juge fiscal strictement limité à l'interprétation de la loi d'impôt. Et, bien qu'en cette matière la faculté d'appréciation doive excéder les bornes du droit commun, il y aurait lieu plutôt de la restreindre, en présence des préceptes constitutionnels, qui réservent au pouvoir législatif, se manifestant dans la représentation nationale, le droit d'établir et de déterminer les impôts».²

Le différend semble reposer largement ici sur un malentendu. En effet, M. TROTABAS a parfois donné une expression quelque peu extrême de l'autonomie du droit fiscal, en insistant notamment sur la spécificité provoquée par les conditions d'adoption de la loi fiscale (tout projet est déposé d'abord sur le bureau de la Chambre des Députés), mais sur le fond la divergence est réduite, du fait que l'analyse de M. TROTABAS ne néglige pas le rôle du législateur fiscal et de sa spécificité. Le nœud de la controverse réside dans le refus du doyen GENY d'admettre que «la libre recherche scientifique» — dont il est largement l'inventeur — puisse jouer en droit fiscal comme dans les autres branches du système juridique français. La raison de cette attitude est difficile à déceler, il semble que GENY considère le droit fiscal comme une branche non détachée du droit privé. Les références qu'il fait au droit de l'enregistrement sont à cet égard révélatrices, mais c'est là faire fi de toute l'évolution postérieure du droit fiscal. Constatant la spécificité du droit fiscal, GENY n'en conclut pas pour autant à la nécessité de son autonomie, qui seule permet l'éclosion de cette spécificité et son approfondissement.

Pareille attitude n'est pas nouvelle lorsque GENY la fait sienne, mais son mérite a été de présenter une argumentation serrée. A peu près à la même époque, nombreux sont en effet les auteurs qui estiment le droit fiscal trop embryonnaire pour ne pas être un simple dérivé du droit privé, soumis à l'appui logistique de ce dernier chaque fois que certaines de ses notions seront trop floues pour dévoiler par elles-mêmes la signification que leur a donnée le législateur fiscal. C'est le cas d'Albert WAHL, pour qui

«on ne doit pas oublier d'ailleurs que le droit fiscal est une application

1. Ibid. p. 800.

2. Op. cit., p. 827.

constante du droit civil... De même, lorsque la loi fiscale contient une application partielle d'un principe du droit civil, on ne doit pas admettre, si le texte n'est pas formel à cet égard, que ce principe ne gouverne pas les autres questions de droit fiscal qu'il aurait, en l'absence de ce texte, servi à trancher... Si, en effet, il faut recourir au droit commun, ce n'est point parce que la loi fiscale y renvoie, c'est parce que la loi fiscale est l'application du droit commun, et que l'interprète du droit fiscal devient l'interprète du droit commun».¹

Plus originale est la critique contemporaine formulée par un conseiller d'Etat, M. Claude LASRY. Dans une analyse de 1953, il ne donne de l'autonomie qu'une conception étroite :

«Il n'y a pas d'autonomie du droit fiscal si par là on veut entendre — ou laisser entendre, non sans pointe d'ironie — que la matière du droit fiscal est exorbitante aux normes traditionnelles et même aux règles positives de notre droit — droit privé ou droit administratif — et qu'ainsi existeraient une façon de penser et une façon de juger spéciales, caractéristiques des administrations et des juridictions fiscales.»²

Le droit fiscal lui-même n'est donc pas autonome, mais en revanche le juge fiscal jouit d'une compétence originale en raison de la nature spécifique du contentieux, à la fois de pleine juridiction et de légalité selon M. LASRY :

«C'est cette compétence du juge de l'impôt, très générale quant à l'examen du fond du litige, très spécialisée quant à la règle de droit applicable, qui donne au contentieux fiscal une physionomie propre et une apparente autonomie.»³

C'est donc expliquer là l'autonomie dans le sens donné à la norme, par l'originalité du statut de son censeur plutôt que par sa spécificité intrinsèque. Or, le contentieux fiscal est bien organisé par la norme fiscale, œuvre du législateur. Si ce contentieux est original c'est parce que la norme l'a voulu ainsi. La spécificité du contentieux n'est donc que le reflet de la spécificité du droit lui-même.

Autre membre de la Haute Assemblée, M. Lucien MEHL voit dans la reconnaissance de l'autonomie les germes d'une indépendance. S'il admet la spécificité, il estime cette notion très floue dans la mesure où son contenu varie avec chaque type d'impôt ; sur un plan global, M. MEHL réfute l'idée selon laquelle la spécificité impliquerait une utilisation de la loi dans un sens favorable aux intérêts du fisc.⁴ Dans ses conclusions sur l'arrêt de 1967, il développe une argumentation originale, pour dénier toute utilité au concept d'autonomie dans le cadre du droit fiscal :

«le principe de l'autonomie du droit fiscal est mal dénommé, l'expression est de nature à induire en erreur, en ce qu'elle porte à penser que les notions juridiques les plus classiques pouvaient, d'une manière générale, revêtir des aspects et des modalités propres au droit fiscal. C'est là une conception

1. *Traité du Droit fiscal*, Paris 1902 ; t.1, p. 78 et 79.

2. *Le CE, juge de l'impôt* ; EDCE 1955, p.62.

3. *Ibid.* p. 63.

4. *Science et technique fiscales*, Paris 1959 ; t.2. p. 651 ; Concl. sur CE 24.11.1967 ; *Droit Fis.* 1968, comm. 844.

excessive... il serait plus exact de parler de spécificité du droit fiscal que d'autonomie.

Lorsque la loi d'impôt définit le domicile fiscal, elle définit en réalité une notion qui n'a que fort peu de rapport avec le domicile au sens du droit civil. Elle aurait pu choisir un autre mot. Mais il serait inexact de dire que le droit fiscal a sa propre notion de domicile. En réalité, il s'agit non pas de domicile, mais de la localisation du sujet de l'obligation fiscale... Mais il n'y a pas de notion spécifique de propriété dans le Code général des Impôts, il s'agit de la propriété telle qu'elle est définie par le Code civil.»

Il est certain que cette autonomie ne peut pas emporter de conséquences systématiques sur le plan de la dérogation à d'autres branches du droit.

2. — D'autres approches critiques, fondées sur une argumentation plus nuancée, ont été avancées. Elles ont en commun de ne pas remettre en cause le principe même de l'autonomie du droit fiscal, mais seulement certaines de ses implications.

Ainsi, M. MORANGE n'accepte l'idée d'autonomie — et ses conséquences sur l'interprétation — que pour une fraction du droit fiscal, essentiellement les impôts directs :

«L'autonomie du Droit fiscal ne saurait, au contraire se concevoir pour les impôts indirects spéciaux dont le contentieux appartient aux tribunaux judiciaires. Le sens d'une expression ne pourra être déterminé en faisant appel à l'esprit d'un système fiscal, inexistant en l'espèce»¹

Pour l'auteur, les dispositions fiscales régissant les impôts indirects sont des dispositions spéciales, pour ne pas dire analytiques, qui doivent faire l'objet d'une interprétation stricte ; en cas de silence, la norme de droit privé qui régit la situation à laquelle elles s'appliquent doit reprendre son empire. La contrainte imposée à l'interprète est ici aussi rigoureuse, et partant outrancière, que la contrainte inverse qui consisterait à imposer au juge fiscal d'interpréter systématiquement les silences de la loi dans un sens différent de celui du droit commun.

L'autonomie du droit fiscal ne doit pas être envisagée comme une rupture avec le droit commun, comme un bouleversement des rapports juridiques. Même si son objectif n'est pas aussi ambitieux et universel que le prétend le doyen TROTABAS, il s'agit principalement, comme l'écrit M. GAMBIER,

«de l'attitude d'esprit que sont tenus d'observer les interprètes de la loi fiscale pour déterminer équitablement la solution applicable aux différents cas particuliers qui leur sont soumis chaque fois que la réalité à saisir est complexe.»²

C'est bien ainsi que doit être entendue la signification de l'autonomie.

§ 2— *La signification du concept d'autonomie.*

A travers les traits essentiels qui ressortent de cette controverse, se dégage une certaine conception de l'autonomie de l'interprétation en droit fiscal,

1. *L'interprétation des lois fiscales* ; RSLF 1951, p. 647.

2. *Les impôts en France* ; Paris 1979, § 1927, p. 478.

qui n'est pas sérieusement contestée par les auteurs contemporains.

L'autonomie dans l'interprétation — qui n'est pas, rappelons-le, synonyme d'indépendance — permet au juge fiscal de dégager une signification proprement fiscale de chaque concept contenu dans la norme, et de respecter ainsi la spécificité de ce droit, tel que l'a voulu le législateur fiscal. L'autonomie existe donc bien, et la revendiquer ne procède pas d'une démarche particulièrement audacieuse ni originale, car elle est le lot de toutes les branches du droit.

Cette autonomie dans l'interprétation permet au juge fiscal de fonder une analyse explicative des dispositions douteuses de la norme fiscale, en prenant en considération le particularisme intrinsèque de ce droit. Ce particularisme se manifeste par un certain nombre de facteurs qui, tous, découlent de l'autonomie en même temps qu'ils l'incarnent. Un droit doit être autonome pour vivre son particularisme, mais l'autonomie se définit positivement par les composantes de ce particularisme, c'est-à-dire les traits originaux qui n'appartiennent qu'à ce droit. Cette définition positive complète une définition négative, qui se matérialise par la séparation physique du droit fiscal d'avec les autres branches du droit.

Les différentes branches du système juridique français abordent un même champ d'investigation, mais avec des préoccupations et des objectifs différents. Le droit commercial, le droit administratif et le droit fiscal s'attachent parfois à l'organisation juridique d'une même situation, mais dans un domaine et avec des finalités généralement très différents. Lorsqu'ils s'attachent ainsi à un même domaine, les notions qu'ils appréhendent sont identiques, le vocabulaire employé peut être le même, mais l'angle sous lequel ils abordent ce domaine est différent. L'époque n'est plus où le droit fiscal pouvait être réduit à un *surgeon* du droit civil, ses objectifs économiques et politiques ont contribué à faire de lui un droit à part entière, avec des ambitions bien particulières ; il serait alors étonnant que la méthode d'interprétation de ses silences soit subordonnée aux facteurs constitutifs d'une autre branche du droit.

L'autonomie dans l'interprétation permet en conséquence au juge fiscal de dégager la signification des dispositions en respectant le particularisme du droit fiscal. Cette autonomie n'empêche pas, d'ailleurs, le recours à des significations empruntées à d'autres droits, mais ceci par la volonté autonome du législateur fiscal, et non par subordination à ces autres droits. C'est bien cette conception globale et homogène de l'autonomie qui ressort de la jurisprudence fiscale.

SECTION 2

LA CONFIRMATION JURISPRUDENTIELLE DU PRINCIPE DE L'AUTONOMIE

Le juge fiscal n'a pas toujours considéré l'autonomie comme une caractéristique incontestable du droit fiscal. En matière de droits d'enregistrement, particulièrement, il a longtemps incliné à penser que la nature proprement civile des actes imposables commandait une référence aux principes de ce

droit en cas de silence de la loi fiscale. Autre fait curieux, le juge fiscal n'emploie que de façon très exceptionnelle le terme «autonomie». Un des très rares exemples est constitué par un jugement du Tribunal correctionnel de Nice, en date du 9 novembre 1960, où le juge statue,

«eu égard à l'autonomie du droit fiscal, ensemble de règles se suffisant à elles-mêmes et dont l'interprétation ne peut être faite par référence à des principes ou à des règles concernant d'autres disciplines juridiques...»¹

Pourtant, cette prudence du vocabulaire n'empêche pas le juge fiscal d'utiliser abondamment du principe pour fonder son interprétation (§ I), tout en sachant poser des limites à son usage (§ 2).

§ I — L'adoption de l'autonomie par le juge fiscal.

Pour chaque type d'impôt, le juge fiscal interprète les dispositions obscures ou ambiguës du texte, en s'aidant des différents facteurs de spécificité de cette branche du droit.

Ainsi, en matière d'enregistrement, la Cour de cassation estime que le caractère elliptique de l'article 39 de la loi du 22 Frimaire An VII ne doit pas entraîner automatiquement le recours à des éléments de droit privé :

«du silence de cet article à cet égard, on ne doit pas conclure qu'il y a lieu d'admettre toutes les preuves du droit commun, et spécialement celles, qui, comme l'enquête ou la preuve testimoniale, sont contraires au texte ou à l'esprit de la loi fiscale.»²

La référence à l'esprit du droit matérialise la reconnaissance du particularisme, et donc de l'autonomie, du droit fiscal, alors même qu'il s'agit ici d'un de ses aspects proches du droit civil.

De même, le juge considère que la loi du 28 février 1872, qui crée un droit frappant les mutations de fonds de commerce, ne s'applique pas à la cession de l'exploitation d'un théâtre, lors même que l'article 632 du Code de commerce vise nommément «l'entreprise de théâtres publics», parmi les actes de commerce.³

En matière d'impôt sur le revenu, l'article 632 est pareillement écarté, bien que la loi fiscale ne contienne pas de définition des BIC, parce que son approche ne correspond pas à l'esprit de l'impôt sur le revenu : il ne définit pas la profession commerciale, mais se contente de fournir une énumération non limitative des actes de commerce.⁴

Nous avons vu également⁵ que le juge incluait dans la cédule des revenus de capitaux mobiliers des éléments qualifiés en droit privé de capital, à partir de l'arrêt du 15 février 1923 notamment. Ce refus de la subordination à un

1. D. 1961, p. 677, note FROMONT ; cité par M. RICCI dans sa thèse, op. cit. p. 13.

2. Cass. req. 4.07.1901 ; S. 1902.I.532. Décision comparable : Cour de Paris, 5.06.1970 ; REI 1972, n°15104, 3^e espèce.

3. Seine, 16.02.1907 ; R.E. 4383.

4. CE 4.07.1924, REI 1924, n°1517. CE 25.06.1927 ; REI 1928, n°2200.

5. *Supra*, p. 188.

autre droit est encore vrai en matière d'impôts directs locaux. Dans un arrêt du 24 juin 1968¹, le Conseil d'Etat décide que, malgré l'exonération traditionnelle dont bénéficie cette profession, une sage-femme pratiquant des actes d'infirmière doit être assujettie à la patente, «sans qu'il y ait lieu de s'arrêter à la circonstance que l'article 371 du Code de la Santé publique autorise les sages-femmes à pratiquer de tels soins». Le souci d'assurer l'égalité des contribuables devant l'impôt inspire ici au juge un raisonnement par analogie, s'inspirant uniquement du droit fiscal, et rejetant par conséquent toute influence extérieure. De même, les définitions du plan comptable ne peuvent être opposées par les contribuables aux règles du droit fiscal.²

Ce souci, d'interpréter la norme exclusivement en fonction de préoccupations fiscales, transparaît également dans la jurisprudence relative à la TVA, notamment en ce qui concerne l'assujettissement des professions libérales³ et des éleveurs⁴. Cette liste n'est pas limitative, il faudrait y ajouter les notions de «domicile», de «commerçant», de «société», de «gérant», d'«entreprise», parmi bien d'autres⁵. Cependant, le juge fiscal connaît suffisamment le droit fiscal pour être conscient des limites de celui-ci. Or, aucun droit n'est complètement auto-suffisant, et le droit fiscal n'est pas original sur ce plan.

§ 2— *Les limites de l'autonomie du droit fiscal.*

L'acceptation de l'autonomie ne doit pas conduire à un respect aveugle et exclusif des principes du droit fiscal. L'autonomie du droit fiscal ne sous-entend pas le rejet systématique de principes d'interprétations issus d'autres droits. Elle a pour corollaire la liberté de définition et de choix, et cette liberté consiste évidemment à élaborer ses propres principes, mais n'exclut pas non plus la possibilité d'adopter les facteurs d'interprétation que fournit telle ou telle autre branche du droit, et qui paraissent adéquats à leur nouvelle fonction. C'est bien cette conception de l'autonomie du droit fiscal qu'a retenue le juge. Il n'hésite pas à faire référence au droit privé ou au droit public pour éclairer le sens de certaines dispositions fiscales, lorsque le respect de leur spécificité lui semble passer par cette démarche. Etant donné que l'assiette des différents impôts est également soumise au droit privé, le plus souvent c'est à ce pan du système juridique français que fera essentiellement référence le juge fiscal, soit expressément, soit en le qualifiant du vocable plus général de «droit commun».

La jurisprudence relative à cette question se ramène à deux sortes de situations. Dans un premier cas, la disposition fiscale litigieuse contient un élément dérogatoire par rapport aux règles comparables de droit privé. Dans ce cas, le juge décide d'interpréter strictement cette dérogation car il la considère comme

1. Req. 69262.

2. Pour l'évaluation de l'actif social, CE 5.11.1975 ; Rec. 538.

3. Cf. *supra*, p. 200.

4. Cf. *supra*, p. 81.

5. Sur ce point cf. notamment la thèse de M. LUKASZEWICZ, pp. 101 ss.

une exception à une norme générale — fût-elle non fiscale — et parce que sa grande précision la rend insusceptible d'extension.¹

Dans un second cas, le juge estime que la disposition fiscale ne constitue qu'un rouage parmi d'autres d'un mécanisme global, civil celui-là, et qu'elle doit se combiner avec les autres pièces constitutives. Ainsi dans le domaine de l'enregistrement, le droit de préemption attribué à l'administration peut être neutralisé par le vendeur si celui-ci exerce l'action en rescision pour cause de lésion de plus de sept douzièmes, telle que l'organise l'article 1674 du Code civil.²

Dans un domaine voisin, l'ancien article 1371 du CGI subordonne le bénéfice du droit de mutation à tarif réduit à la condition que soit réalisée dans le délai de quatre ans, la construction de locaux destinés à l'habitation, sauf empêchement, provoqué par un cas de force majeure, de réalisation des travaux. Pour le juge fiscal, cette notion de force majeure

«doit être interprétée selon les principes de droit civil exigeant un caractère imprévisible et inévitable...»³

Ce recours du juge fiscal, dans le cadre général de l'autonomie, à des éléments d'information ou de signification non fiscaux, peut dépasser le cadre des grands principes d'une branche du droit et descendre à un niveau de détail très inférieur. Dans un arrêt du 29 juin 1977⁴, le Conseil d'Etat a tranché un litige relatif à l'article 150 ter-2 du CGI. Ce texte assujettit à l'impôt sur le revenu les plus-values réalisées sur la cession de terrains, y compris ceux qui supportent des constructions dont la démolition est probable. L'article précise que rentrent dans cette catégorie les bâtiments dont la valeur intrinsèque, «appréciée en fonction du coût de la construction au jour de l'aliénation et compte tenu de leur état d'ancienneté et d'entretien à la même date», est inférieure à 30 % du prix de cession de l'ensemble du bien. Le contenu de ce texte est précis, il vise la valeur intrinsèque des bâtiments et non une valeur calculée forfaitairement, pourtant le Conseil d'Etat a estimé que ces dispositions n'interdisent pas d'utiliser, comme instrument d'évaluation, les éléments d'un barème couramment admis pour exprimer les facteurs de dépréciation des immeubles, et élaboré par des compagnies d'assurances. Le souci de ne pas développer de l'autonomie une conception par trop sectaire conduit ici le juge à un irrespect de la norme fiscale, qui est quelque peu paradoxal.

Il n'en demeure pas moins que l'autonomie n'est pas une fin en soi, son intérêt essentiel ne résulte pas de la multiplication de particularismes, mais de ce qu'elle permet l'existence et l'expression des composantes spécifiques du droit fiscal.

1. Trib. de Grenoble, 18.05.1892 ; S. 1892.II.321. Cass. req. 9.11.1903 ; S. 1904.I.529. CE 20.11.1974, req. 85622.

2. Cass. comm. 18.07.1950 ; Bull. Cass.II. n°268. p.189 ; JCP 1950, éd. G.II.5753 ; D. 1951.I.294.

3. Cass. comm. 10.03.1975 ; D. 1977.J.113, note P. JUNG.

4. Req. 96764.

CHAPITRE 2

LE REALISME DU DROIT FISCAL

Ce principe est généralement présenté comme l'équivalent de l'autonomie, le réalisme apparaissant comme synonyme de cette liberté dont jouit le droit fiscal vis-à-vis des autres branches du droit. En réalité, les deux notions sont bien liées entre elles, mais elles ne sont pas équivalentes. En effet, l'autonomie signifie que le droit fiscal ne dépend pas des autres branches du système juridique français pour définir ses propres concepts, ni pour déterminer le champ d'application de l'impôt. Le réalisme, quant à lui, apparaît comme la conséquence immédiate de cette liberté, c'est-à-dire la faculté, pour la norme fiscale, de ne pas tenir compte des autres normes existantes, et de ne tenir compte, étymologiquement, que des choses, afin de les soumettre à imposition. Avant d'analyser les nombreuses implications de ce principe il importe au préalable d'approfondir la notion.

SECTION 1

DEFINITION DU REALISME EN DROIT FISCAL

Deux traits permettent de définir le réalisme, il se présente comme un corollaire de l'autonomie, reposant sur un fondement législatif.

§ 1 — *Un corollaire direct de l'autonomie.*

L'autonomie du droit fiscal lui confère la faculté de ne pas prendre en considération les qualifications et les implications portées par les autres branches du droit sur des situations qui, par définition, sont purement concrètes avant que d'être juridiques. Fort de cette liberté de qualification, il va donc appréhender lui-même «la réalité des choses» sous un angle spécifiquement fiscal, et en poursuivant des objectifs strictement fiscaux. Comme le note M. CORNEILLE, dans ses conclusions sur l'arrêt «Syndicat des agents généraux des compagnies d'assurances du Territoire de Belfort»,

«Qu'est-ce en effet qu'une loi fiscale ? C'est une loi destinée à frapper la matière fiscale, la matière imposable, et qui la saisit là où elle se trouve, sans s'inquiéter, de façon primordiale, des conditions où elle s'y trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des états de fait et non des situations de droit, et dans ces états de fait elle fait un départ entre ce qui tombera sous le coup de l'impôt et ce qui pourra lui échapper.»¹

1. Concl. sur CE 21.01.1921 ; DP 1922.3.36. Dans des termes comparables, cf. VIDAL, *Théorie générale de la fraude*, cité par DELAHAYE, op. cit. pp. 39-40.

L'objectif poursuivi par ce principe est d'appréhender le fait, voire même de le reconstituer en le dépouillant de la façade juridique derrière laquelle il est dissimulé. Il en résulte que « toujours l'intérêt fiscal de l'Etat prévaut sur des situations juridiques régies par le droit privé ou même le droit administratif »¹, à la condition d'entendre cette notion d'« intérêt fiscal de l'Etat » dans un sens politique très général.

Le réalisme est donc une méthode d'appréhension, qui se traduit par un abondant recours aux faits, ceux-ci étant privilégiés, par rapport à une autre norme — fût-elle de droit commun — et par rapport aux qualifications données à leurs activités par les sujets de droit. La démarche de l'interprète se caractérise alors par une quête perspicace de la réalité des situations qui lui sont présentées, quête difficile car elle doit prendre en compte les intentions de l'auteur d'une construction juridique pour déterminer la matérialité de cet édifice. Cette confrontation des intentions du contribuable à la construction juridique qu'il oppose au fisc se révèle particulièrement délicate pour le juge, qui se voit ainsi investi de la mission

« d'arbitrer un incessant tournoi d'habileté juridique et comptable entre les contribuables et l'Administration ; arbitrage difficile, car il s'agit de faire échec aux manœuvres ou fraudes fiscales proprement dites, sans pourtant méconnaître le droit du contribuable de choisir à son activité un cadre juridique ou à ses opérations une qualification régulière qui impliquent pour lui, eu égard aux textes en vigueur, les conséquences fiscales les moins lourdes. »²

La recherche du fait s'exerce par conséquent dans un cadre, dont les limites infranchissables s'appellent liberté d'entreprendre, liberté de gestion et libre choix de son co-contractant. Seuls les abus en seront réprimés. La marge d'appréciation du juge est donc bien étroite, et la justesse de sa décision sera étroitement fonction de la qualité de l'instruction, dans la mesure où celle-ci aura convenablement analysé les faits pour reconstituer la démarche du contribuable. Sur la base des résultats de l'instruction, le juge fiscal décidera de respecter la structure juridique qui lui est opposée, ou au contraire d'ignorer son existence.

Cette recherche de l'effectivité se traduit, dans la jurisprudence, par l'analyse approfondie des faits à laquelle se livre le juge, et qui apparaît nettement dans les jugements :

« Cons. qu'il résulte de l'instruction et qu'il n'a jamais été contesté, d'une part... que toutefois... la disposition des lieux ne permettait pas leur séparation en deux logements distincts ; que dans ces circonstances, le sieur Vincent n'est pas fondé à soutenir que... la contribution mobilière portant sur ledit immeuble ne pouvait légalement être mise totalement à sa charge ; »³

Pour l'application de l'article 160 du CGI relatif aux plus-values de cession de droits sociaux, le Conseil d'Etat prend en considération la finalité du texte

1. R. DRAGO, note ss CE 10 et 13.07.1954 ; AJDA 1954.III.393.

2. C. LASRY, *Le Conseil d'Etat juge de l'impôt* ; EDCE 1955, p. 58.

3. CE 27.01.1964 ; Rec. 48.

avant d'analyser les faits de l'espèce et de déterminer la réalité de la structure juridique en litige au regard de la norme fiscale :

«Cons. que les dispositions précitées, qui ont pour objet... ne peuvent être reconnues applicables aux membres de sociétés civiles que dans la mesure où lesdites sociétés civiles seraient passibles du régime d'imposition des sociétés de commerce... "en raison de la nature de leur activité effective"...

Cons. que s'il existait des rapports étroits entre la SCI R... et la SARL T... sa locataire, résultant notamment de ce que les mêmes associés détenaient la totalité des parts des deux sociétés... il ne résulte cependant pas de ces circonstances que la SCI R... ait eu en fait un autre objet que des actes purement civils ;»¹

De même, pour apprécier si la gérance d'une SARL est assurée par des associés majoritaires ou minoritaires, le Conseil d'Etat estime traditionnellement qu'il faut tenir compte non seulement des gérants en titres mais aussi de toute personne qui se comporte en fait comme un gérant, sans en avoir officiellement le titre :

«Considérant que la qualité de gérant de fait ne peut être attribuée à un membre d'une société que s'il est associé à la direction de l'entreprise et exerce un contrôle effectif et constant sur sa marche commerciale ;»²

«il ne résulte pas de l'instruction que les sieurs R.D. et G.E. aient été associés de manière effective et constante à l'ensemble de la gestion de l'affaire ;»³

L'appréhension directe des faits constitue donc la manifestation la plus évidente du réalisme, mais l'emploi important qu'en fait le juge repose souvent sur un fondement législatif.⁴

§ 2— *Le fondement législatif du réalisme.*

Si le réalisme est une conséquence directe de l'autonomie, il ne sert lui-même qu'à assurer le respect de l'égalité de tous devant l'impôt, en permettant une lutte efficace contre la fraude organisée avec des moyens juridiques. Si l'œuvre du juge est fondamentale en ce domaine, le législateur est venu cependant appuyer son action par l'adoption de dispositions ponctuelles d'essence réaliste. Ces dispositions ont en commun d'avoir été édictées après la constatation d'un phénomène important d'évasion fiscale dans un secteur et selon une procédure déterminés. Le but de chaque disposition est donc de prévenir la survenance de telles pratiques fondées sur une construction juridique apparemment régulière ; elle peut être aussi beaucoup plus générale dans sa formulation et dans ses effets.

1. CE 27.01.1964 ; Rec. 50.

2. CE 26.02.1964 ; Rec. 143.

3. CE 14.02.1964 (2 espèces) ; Rec. 110 et 111.

4. Le réalisme a pour contrepartie la légalité de l'impôt : DELAHAYE, op. cit., p.49.

L'article 256 A du CGI et l'article 3 du Code des Douanes définissent le champ d'application de leurs impôts respectifs en excluant expressément la prise en considération du statut des assujettis :

Cette taxe s'applique, «quels que soient le statut juridique de ces personnes... et la forme ou la nature de leur intervention.» (256 A CGI)

«Les lois et règlements douaniers doivent être appliqués sans égard à la qualité des personnes.» (Art. 3-1 du Code des Douanes)

Les sociétés civiles sont passibles de l'IS lorsqu'elles réalisent des opérations commerciales, l'article 206-2 du CGI le prévoit expressément afin d'éviter l'utilisation de cette structure juridique pour se dérober à l'IS.

Le régime des cessions de fonds de commerce ou de clientèles s'applique à toute convention à titre onéreux,

«ayant pour effet de permettre à une personne d'exercer une profession, une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire... Les droits sont exigibles sur toutes les sommes dont le paiement est imposé, du chef de la convention, "sous quelque dénomination que ce soit", au successeur...» (Art. 720 du CGI)

Seul, le but poursuivi par la convention est pris en compte, l'acceptation du réalisme conduit à ignorer la qualification donnée par les parties à leurs conventions.

Le but poursuivi procède d'un souci plus global de répression avec l'édiction de l'article 1649 quinquièmes B du CGI, aux termes duquel

«Les actes dissimulant la portée véritable d'un contrat ou d'une convention sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés, ou déguisant soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus, ou permettant d'éviter soit en totalité, soit en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires afférentes aux opérations effectuées en exécution de ce contrat ou cette convention ne sont pas opposables à l'Administration...»

En vertu de ce texte, le juge doit assurément faire preuve de réalisme, mais sa démarche est facilitée par l'introduction d'un seuil quantitatif, celui du montant des droits à acquitter, en deçà duquel il considérera qu'il y a évasion et s'efforcera de le prouver afin de réprimer. La réalité de l'échange, qui est dissimulée derrière une convention fiscalement anodine, doit être dégagée pour que la loi fiscale puisse produire pleinement ses effets. Selon le même article, la saisine du comité consultatif des abus de droit, créé dans ce but, renforce la position de l'Administration fiscale au regard de l'acte incriminé.¹

Le réalisme constitue donc un principe dont le fondement législatif n'est plus contestable, mais le juge fiscal tire de cette règle de très nombreuses implications.

1. Sur cette question, cf. G.W. SCHMELTZ, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, pp. 48-49.

SECTION 2

LES IMPLICATIONS DU RÉALISME EN MATIÈRE FISCALE

Pour le juge fiscal, le réalisme du droit fiscal emporte trois séries d'implications pour sa démarche interprétative. Le respect de cette notion conduit en effet à taxer des activités prohibées par d'autres branches du droit, d'une façon générale à restituer à des constructions juridiques leur signification proprement fiscale, et enfin à user de critères extra-juridiques.

§ 1 — *L'imposition d'activités prohibées.*

Le caractère illicite d'une activité est sans influence sur son régime fiscal, et le réalisme comporte dans ce cas trois aspects.

Tout d'abord, l'exercice illégal d'une activité n'exonère pas les profits qui en sont retirés. Par conséquent, seront considérés comme des contribuables à part entière les personnes qui se livrent à l'exercice illégal de la médecine ou à la prostitution, les avocats stagiaires accomplissant une activité parallèle, ainsi qu'un expert-comptable radié du tableau de l'Ordre, dès lors qu'il continue d'exercer sa profession¹. Le flou du critère d'admission dans la catégorie BNC permet de les y intégrer sans difficulté. De même, le juge considère comme régulière l'imposition qui frappe la cession d'un «établissement de débauche», c'est-à-dire un contrat à objet illicite². Les personnes qui n'ont pas, en droit, la qualité de commerçant, sont néanmoins considérées comme réalisant des bénéfices commerciaux³.

A l'inverse, la logique interne de ce principe permet la déduction de charges non conformes à telle ou telle autre branche du droit, à la condition qu'elles aient été faites dans l'intérêt de l'exploitation de l'entreprise. Le versement de soultes occultes pour l'obtention d'un marché constitue une charge déductible selon le juge.⁴

Cependant, cette admission de charges illicites n'est pas automatique, et la jurisprudence rejette toutes les charges qui ne lui paraissent pas guidées par un souci de gestion commerciale normale. C'est là réintroduire l'illicéité comme facteur de limitation du réalisme. Ainsi, le Conseil d'Etat refuse d'admettre la déduction des cadeaux versés à des acheteurs potentiels⁵, de même que le règlement en nature — sous forme de manteaux de fourrure — de prestations de services rendues par l'époux de la bénéficiaire, dans la mesure où ce mode de rémunération ne constitue pas «un mode de règlement correspondant aux conditions d'une gestion commerciale normale»⁶. L'attitude du Conseil d'Etat

1. CE 24.05.1944 ; JCP. 1945. II. 2805. CE 5.12.1973 ; B.D. 1974, p. 65.

2. Cass. civ. 14.04.1913 ; RE 1913, n°5743, p. 419.

3. CE 5.01.1923 ; DP 1923. 3.1, concl. BERGET. Cité par GOUR, MOLINIER et TOURNIE, *Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale*, p. 54.

4. CE 23.12.1959 ; Rec. 710 ; Droit Fis. 1960, n°4 com. 33.

5. CE 10.12.1969 ; Rec. 570 ; concl. SCHMELTZ.

6. CE 18.12.1974 ; Rec. 642.

marque un souci de lutte contre la fraude, que ne permettrait pas d'assurer le principe du réalisme dans cette hypothèse.

Enfin, l'acceptation du réalisme n'entraîne de conséquences qu'en matière fiscale et ne modifie pas la situation du sujet au regard des autres branches du droit. L'assujettissement d'une activité ou d'une situation ne rend pas licite cette activité. La mise à mort d'un taureau lors d'une corrida est toujours réprimée par la loi du 2 juillet 1850, bien qu'une loi vienne taxer les courses de taureaux :

« Mais attendu que la loi du 25 juin 1920, en instituant une taxe de 25 pour 100 sur les courses de taureaux, n'a eu ni pour objet, ainsi qu'il appert d'ailleurs des travaux préparatoires, ni pour effet de modifier dans leurs rapports avec la loi pénale, le caractère des faits qui peuvent se produire dans ces courses ; »¹

De même, les congrégations religieuses demeurent prohibées, bien qu'elles soient imposées². Le réalisme apparaît bien ici comme le corollaire direct de l'autonomie.

§ 2—*Restitution, aux constructions juridiques, de leur signification proprement fiscale.*

Sans procéder d'un souci systématique de répression, le choix de la démarche réaliste va permettre

« de faire abstraction de décisions juridiquement régulières lorsqu'il se révèle que celles-ci n'ont pas d'autre finalité que l'obtention d'un régime fiscal plus avantageux que celui normalement applicable aux accords réellement conclus ».³

Concrètement, l'approche réaliste conduit le juge à qualifier spécifiquement certaines conventions, à développer une conception extensive de la cession de fonds de commerce, et à traquer les donations déguisées.

A — Une qualification spécifiquement fiscale de situations régulières.

Le juge fiscal peut qualifier une convention en fonction de critères proprement fiscaux, même si ladite convention est parfaitement régulière au regard des autres droits. Deux situations peuvent se présenter, ou bien une norme non fiscale régit une situation que le droit fiscal refuse de reconnaître, au nom du réalisme ; ou bien le contribuable qualifie lui-même sa situation juridique en des termes que n'accepte pas le juge.

1. — L'article 883 du Code civil pose la règle de l'effet déclaratif du partage, aux termes de laquelle « chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot ». Comme l'ex-

1. Cass. crim. 8.04.1922 ; DP 1922.1.125.

2. Cass. req. 21.11.1898 ; DP 1899.1.41.

3. C. GAMBIER, op. cit. 1979, § 875, p. 211.

prime le verbe «censé», la législation civile a posé là une fiction en donnant au partage de succession des effets rétroactifs, qui rendent notamment chaque héritier propriétaire au jour du décès du donateur. Le Conseil d'Etat, statuant en tant que juge fiscal, a balayé cette fiction civiliste au nom du réalisme, et lui a refusé tout effet fiscal. A ses yeux, le partage emporte translation de propriété.¹

De même, l'absence d'un titre juridique de possession ne fait pas échapper le bénéficiaire de ces biens à l'application de l'article 168 du CGI. La possibilité dont il dispose de les utiliser à tout moment permet de les rapporter au train de vie de ce contribuable.²

Le juge refuse, à une entreprise, la possibilité de pratiquer le report de son déficit sur les exercices ultérieurs, lorsque les transformations qu'elle a subies dans sa composition et son activité sont telles que «tout en ayant conservé sa personnalité juridique, elle n'est plus en réalité la même».³

2. — Le souci de répression est plus important lorsque le juge découvre que la construction juridique, ou sa qualification par le contribuable, a pour finalité essentielle la dispense au moins partielle des impôts dûs. Une société et sa filiale ayant les mêmes activités et le même personnel de direction, la convention qui les lie n'est pas un contrat de concession :

«dans ces conditions, la société BN doit être regardée comme ayant assuré sous une forme particulière l'exploitation de son actif commercial et ne saurait être regardée comme un inventeur concédant à un tiers l'exploitation d'un brevet ou d'une marque de fabrique ;»⁴

Il en résulte que les redevances versées par la filiale doivent subir les différentes taxes sur le chiffre d'affaires.

Le juge exige du contribuable la preuve de la qualification qu'il avance⁵, et considère une situation comme juridiquement définie à partir du moment où des indices sérieux permettent d'induire sa constitution, indépendamment de toute préoccupation de fraude d'ailleurs. Ainsi, un apport en industrie suffit à créer une société soumise au régime fiscal des sociétés de fait, nonobstant toute convention de sens contraire, qui ferait apparaître l'associé comme simple prestataire de service vis-à-vis de la société.⁶

1. CE 22.03.1947 ; Rec. 124 ; RD 1947, 122 ; RSLF 1947, 353, obs. CHRETIEN. CE 5.03.1971 ; BODGI 5 E - 4 - 71.

2. CE 23.12.1966 ; BD 1967, p. 156, obs. MP. CE 20.10.1971 ; Droit Fis. 1972, comm. 1418, concl. DELMAS-MARSALET.

3. CE 29.11.1972, req. 81954.

4. CE 29.01.1964 ; Rec. 56.

5. CE 20.03.1964 ; Rec. 195 : le paiement anticipé d'un loyer présenté comme le versement sans intérêt d'un prêt.

6. CE 18.03.1970 ; Rec. 204. Dans une hypothèse où la fraude est présumée : Cass. civ. 2.07.1963 ; REI 1971, n° 15060.

Le juge est cependant exigeant dans son acceptation de la thèse présentée par l'Administration fiscale, n'importe quel commencement de preuve ne suffisant pas à établir la réalité de l'évasion.¹

B — Une conception extensive de la notion de cession de fonds de commerce.

Une cession isolée d'éléments constitutifs d'un fonds de commerce est simplement assujettie à la TVA — comme n'importe quelle opération de vente — alors que la cession d'un fonds de commerce subit de surcroît un droit d'enregistrement au taux de 16,60 %. Le contribuable fraudeur va donc décomposer la cession en différentes opérations de vente qu'il essaiera de présenter comme dépourvues de liens entre elles, et réalisées à l'occasion d'une cessation d'activité.

L'Administration et le juge ne l'entendent évidemment pas ainsi, et vont s'efforcer de reconstituer la matérialité de l'opération à travers le lacs formé par une série d'opérations intrinsèquement régulières. La tâche est malaisée car l'imagination du contribuable ne connaît pas de limites, mais les articles 720, en matière de fonds de commerce et de clientèle, et 725, pour les cessions de droit au bail d'un immeuble, confèrent un support législatif à l'œuvre jurisprudentielle. La démarche du juge fiscal suit pas à pas le cheminement du fraudeur :

«la ligne de conduite de M... a tendu au transfert par étapes et par démembrements successifs, au profit de la Sté M... M..., de tous les éléments composant le fonds...»²

«le capital de la SNC «Larribau et Carbonnier»... a été porté de 100 000 à 1 400 000 A.F., grâce à l'apport d'une somme de 1 300 000 A.F. effectué par deux nouveaux associés, Belloc et Pujol...; que par un second acte du 25 juillet 1953,... L... et C... ont cédé à B... et P..., au prix de 100 000 A.F. les parts leur revenant dans la société «B... et Cie», de telle sorte que B... et P... restaient seuls associés ; que l'Adm. de l'Enreg., estimant que sous le couvert des deux actes précités se dissimulait une mutation de la propriété du cinéma, à émis un titre de perception...»³

Le délai qui sépare chacune des différentes transactions doit être court, sinon le contribuable peut opposer la prescription pour les opérations les plus anciennes, et la conviction du juge risque tout au moins de ne pas être formée.

«Mais attendu que le Trib. constate que s'étant porté acquéreur du stock de marchandises dès le mois de mars 1954 et ayant réglé le montant du loyer des locaux mis à sa disposition, P... qui, immédiatement après la cession, a continué l'exploitation du commerce de meubles sous une enseigne nouvelle «Au Bois Doré», n'a pas tardé à reprendre l'enseigne précédente «Au Vieux Chêne» qu'il a fait suivre, sur ses papiers commerciaux, de l'indication «Maison fondée à Nice en 1900» ;»⁴

1. TGI Aix-en-Provence, 1ère ch. 6.02.1975 ; JCP 1975.II.18052 bis. CE 11.03.1964; Rec. 172.

2. Cass. com. 24.04.1967 ; REI 1971, 15039 ; Bull. Cass. III, n°160, p. 156.

3. Cass. com. 20.05.1967 ; REI 1971, 15059.

4. Cass. com. 3.10.1970 ; REI 1971, 15041.

La technique utilisée est parfois plus subtile, mais le déroulement de l'opération frauduleuse demeure, dans ses grandes lignes, immuable. Le juge retient une conception très extensive du phénomène, et n'hésite pas à taxer dès qu'un seul élément fait présumer la mutation. La Cour de cassation a ainsi admis qu'il y avait cession d'une exploitation de porcherie dès lors que le cédant, titulaire d'un contrat de serum conclu avec des laiteries, a présenté son successeur en autorisant les laiteries à traiter avec lui¹. De même, le transfert de propriété de compteurs, accompagné de celui des contrats de location et d'entretien dont ils étaient l'objet, constitue une cession de l'activité professionnelle au sens de l'article 720². La répression de la fraude constitue ici le souci primordial du juge fiscal. Il en est de même pour la détection des donations déguisées.

C — La détection des donations déguisées.

Le champ d'investigation soumis par l'Administration à la sagacité du juge est ici limité dans son objet, mais l'hypothèse en cause est très fréquente : elle consiste à éluder les droits de mutation à titre gratuit entre vifs, dont le taux augmente avec l'éloignement du degré de parenté, en déguisant l'opération. Celle-ci se trouve scindée en deux étapes présentées comme distinctes : une vente de parts sociales sujette au droit de 4,20 % seulement, puis un don manuel ultérieur, au profit de l'acheteur des parts, qui s'effectue sous forme de titres de rente PINAY de 1952 et 1958, exonérés de droits de succession jusqu'au 31 octobre 1973. Le but de l'opération est de soumettre à une imposition très réduite la donation des parts sociales elles-mêmes (4,8 % au lieu de 55 % entre une tante et un neveu). Le montage ainsi retenu a connu de nombreuses illustrations, censurées par la Cour de cassation³, qui se révèle parfois très indulgente, lorsque l'intention de donner ne ressort pas nettement des preuves avancées par l'Administration.⁴ La preuve de la réalité de la faute est dans ce cas insuffisante.

§ 3— *Utilisation de critères extra-juridiques.*

Le réalisme se caractérisant par la remise en cause de constructions juridiques, c'est souvent par l'usage de critères extra-juridiques que cette remise en cause pourra être menée à terme. Ces critères sont essentiellement d'ordre économique, puisque le droit fiscal a pour ambition pragmatique de frapper des flux économiques, là où ils se trouvent, et indépendamment du régime juridique donné aux activités productrices de flux. La «réalité des choses» est donc appréhendée par le juge à travers une grille qui n'est pas de pur fait puisqu'elle repose sur des éléments quantitatifs ordonnés. Toute anomalie par rapport

1. Cass. com. 12.06.1963 ; Bull. Cass. III, n°297, p. 247.

2. Cass. com. 15.02.1977 ; Bull. civ. IV, n°46, p. 41 ; JCP 1978.II.23.

3. Cass. com. 8.07.1970 ; Bull. civ. IV, n°237, p. 206 ; REI 1971, 15061. Cass. com. 15.07.1968 ; Bull. civ. IV, n°237, p.214.

4. Cass. com. 7.12.1970 ; Bull. civ. IV, n°331, p. 294.

aux conditions du marché est considérée comme l'embryon d'une fraude.

Une vente de machines à un client étranger, effectuée à des prix «anormalement bas», équivaut à un transfert de bénéfices à l'étranger¹. De même, la plus-value de cession n'est pas égale au montant des amortissements entre la valeur réelle du bien et sa valeur comptable.²

L'instrument de détection de l'exagération ou de la dissimulation est donc matérialisé par le marché, dont le caractère libéral est supposé dégager une sorte de valeur objective pour chaque bien ou chaque prestation. L'activité commerciale n'étant pas régie par le principe de philanthropie, les prêts consentis ne le sont jamais gracieusement aux yeux du juge fiscal. A partir du moment où ils sont

«consentis au moyen de fonds figurant dans l'actif social ils ont constitué nécessairement une modalité de gestion dudit actif ;»

Ils constituent pour l'entreprise des actifs imposables à la taxe sur les prestations de services.³

Le réalisme aboutit donc à privilégier les critères de fait, par rapport aux critères issus d'autres branches du droit.

Parfois, l'Administration fiscale peut choisir d'imposer la situation réelle, ou bien de ne retenir que la construction juridique édifiée par le contribuable. Ce dernier quant à lui, demeure «éventuellement prisonnier des situations occultes qu'il a créées». ⁴

«En cas de contradiction entre l'apparence juridique et la réalité concrète, on sait que le droit fiscal, de par son réalisme souvent élevé au rang de dogme, recherche au-delà du déguisement de l'habit juridique la vérité du fait. Mais c'est pour lui une possibilité et non une obligation. Le fisc, si tel est son intérêt, peut, en effet, s'en tenir à l'apparence créée par le contribuable, quand bien même elle contredirait la réalité. Tant pis pour le trompeur, empêtré dans les filets de sa tricherie.» ⁵

Les conventions occultes sont, par conséquent, inopposables à l'Administration fiscale.

Le réalisme ne constitue donc pas une démarche absolument obligatoire pour le fisc, et l'ambition universelle qu'il affiche trouve une seconde limite dans certains principes constitutifs du droit fiscal. Aux yeux du juge, une implication précise de l'un de ces principes, issue d'une norme législative, apparaît plus décisive pour l'interprétation que le réalisme, pris dans sa formulation générale. De plus, certaines dispositions du droit fiscal reconnaissent expressément les distinctions que le droit commun opère entre des situations juridiques qu'une approche fiscale réaliste pourrait confondre dans une caté-

1. CE 29.01.1964 ; Rec. 57.

2. CE 18.11.1977 ; Droit Fis. 1978, com. 603.

3. CE 10.02.1964 ; Rec. 93.

4. G.W. SCHMELTZ, op. cit. p. 52, avec une abondante illustration jurisprudentielle. Egalement, CE 20.02.1974 ; BD 1974, p. 201.

5. M. COZIAN, note ss CE 12.05.1976, Revue des Sociétés, p. 648. Sur cet arrêt, concl. LATOURNERIE in Droit Fis. 1976, n°42. com. 1480.

gorie unique. «Ainsi, la loi soumet au droit d'enregistrement à des taux différents la vente, l'apport en société, la donation»¹.

Le réalisme ne constitue donc qu'un paramètre parmi d'autres, au service de l'interprète.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

L'interprétation du juge se résume, à l'analyse, dans le choix d'une technique d'expression qui lui permet de respecter de façon satisfaisante un ou plusieurs principes d'interprétation impliqués dans l'espèce en litige. Il apparaît certain que le choix d'une technique d'interprétation obéit toujours à des préoccupations de fond. L'interprétation ne doit pas être systématiquement stricte parce qu'il s'agit de textes fiscaux, et sur ce point les techniques d'interprétation utilisables sont aussi nombreuses que pour n'importe quelle autre branche du système juridique français. De surcroît, le respect d'un principe fondamental ne commande pas l'adoption automatique d'une technique d'interprétation, le juge apprécie en fonction du contexte et de la décision qu'il souhaite rendre. Un tel acte de volonté s'effectue avec une marge de manœuvre appréciable, dans la mesure où le choix offert est vaste : l'adéquation à réaliser s'effectue entre cinq techniques d'interprétation mises au service des différents éléments qui constituent la substance du droit fiscal, le juge peut en conséquence faire varier ces paramètres selon plusieurs combinaisons possibles, toutes régulières sur le plan juridique.

Il n'en résulte pas moins que la marge de manœuvre ainsi dévolue au juge lui permet d'exercer un pouvoir normateur — le plus souvent travesti et insidieux — qui imprime aux textes fiscaux une signification et une portée qui dépassent très largement celles de la stricte norme législative. Il ne peut en être autrement dès lors que le déni de justice est réprimé. La doctrine fiscale classique a cru pouvoir nier cette œuvre normative, en omettant de prendre en considération la jurisprudence fiscale de son temps. Au-delà du vocabulaire, le juge fiscal est un juge comme les autres, et la spécificité de la jurisprudence ne fait que refléter la spécificité du droit fiscal lui-même.

1. DELAHAYE, op. cit. p. 56.

CONCLUSION GENERALE

Lorsque la démarche analytique est parvenue à son terme, trois constatations complémentaires s'imposent avec netteté.

L'interprétation des textes fiscaux n'est pas spécifique en elle-même. Elle ne tire pas sa spécificité de facteurs endogènes, mais elle apparaît comme le microcosme des diverses spécificités de ce droit. A ce titre, elle permet d'embrasser toutes les caractéristiques de ce droit, et particulièrement de saisir l'ambiguïté de sa situation, tiraillé qu'il est, entre l'exigence d'efficacité financière que lui impartit le législateur, et le respect du binôme légalité-égalité. Les contradictions qui en résultent éclatent au grand jour, lorsqu'il s'agit de dégager la signification de telle ou telle disposition fiscale.

L'application du régime fiscal repose sur un compromis, qui permet aux partenaires du jeu fiscal de cohabiter. Dans son entreprise, le juge jouit d'une liberté qui se justifie par la nécessité de trancher les litiges, même en l'absence de texte exactement adéquat. De son côté, les pouvoirs que s'arroge l'Administration ont pour objectif de combler les carences du législateur, et partant, d'assumer l'application quotidienne de ce droit. Les règles de ce jeu — c'est-à-dire la définition et la délimitation des compétences de chacun — ont été mal posées au départ, ou bien se sont révélées inapplicables en pratique, par conséquent les partenaires se trouvent dans l'obligation de les adapter, afin de pouvoir continuer à agir. Les libertés qu'ils prennent avec le cadre juridique qui leur est imparti ne s'expliquent pas autrement, et les adaptations qu'ils lui impriment s'inspirent toujours d'intérêts supérieurs, tels que la nécessité de trancher les litiges, le souci d'assurer la protection du contribuable, et la préservation des intérêts du Trésor.

L'interprétation des textes fiscaux étant le fruit d'un compromis entre juge et Administration, l'équilibre qui en résulte favorise le développement de convergences dans l'analyse des textes et la signification qui leur est donnée par ces deux partenaires. Dès lors, on assiste au développement d'un régime fiscal élaboré et appliqué par l'Administration fiscale, pour répondre aux contraintes de la politique économique, tout en se substituant au législateur défaillant. Cette liberté d'action de l'Administration, qui n'est que faiblement limitée par le principe de légalité, est admise par le juge fiscal. Il reconnaît en effet la nécessité d'adapter sans cesse ce droit à l'évolution de son domaine d'application — c'est-à-dire l'économie — mais il ne renonce pas pour autant à contrôler si ses manifestations répondent à une exigence cohérente¹. Néanmoins, la permanence de l'Administration, l'immensité de son domaine d'action et son influence sur le législateur, lui assurent une prééminence incontestable.

1. Un arrêt récent illustre cette démarche : « Considérant que la taxe ainsi instituée a pour objet d'inciter les propriétaires de certains terrains à les mettre en valeur ; que le taux annuel... fixé... à 30 % de la valeur en capital... excède manifestement le taux nécessaire pour atteindre un tel objectif ; ». CE 29.04.1977 ; Droit Fis. 1977, com. 964 et 1289, avec concl. RIVIERE.

INDEX ALPHABETIQUE

- Abus de droit : 227
Acte clair (théorie de) : 50.
Adaptation (de l'interprétation administrative) : 79 ss.
Administration fiscale
 — organisation : 21 ss.
 — interprétation : 28 ss.
 — interprétation à contenu réglementaire : 82 ss.
 — interprétation bienveillante : 93 ss.
Affaire (imposable à la TVA) : 198 ss.
Agents du fisc : 37 ss.
Amortissements : 36 ss.
Analogie (raisonnement par) : 194 ss.
Analytique (impôt) : 181 ss.
Annualité : 211.
Annulation (contentieux de l') : 133.
Apprentissage (taxe d') : 71.
Artisan (TVA) : 91.
Assistant (médical) : 46.
Auto-école (autonomie) : 202.
Autonomie (du droit fiscal) : 213 ss.
Avocat (stagiaires) : 88, 192.
Bail
 — rural : 69, 86, 100 ss.
 — droit au : 157, 231.
Brevet (cession de) : 32, 230.
Bulletin Officiel
 — DGI : 44, 53 ss., 96.
 — DGD : 57 ss.
Butoir : 101.
Capital (gains en) : 189.
Cautionnement : 144.
Centre de gestion : 120.
Centre de renseignements : 121.
Chambre syndicale : 45.
Circulaire :
 — contrôle par le juge : 52, 77 ss.
 — notion : 38, 93 ss, 100, 119 ss.
 — publiée : 120, 122.
 — réglementaire : 82 ss.
 — valeur juridique : 77, 83 ss.
Codification (CGI et Code des Douanes) : 15 ss., 110.
Commentaire (administratif de jurisprudence) : 55.
Commissariat Général au Plan : 121.
Communautés européennes : 13 ss., 208.
Compétence (du législateur) : 10 ss., 85.
Complexité (du droit fiscal) : 25 ss.
Congés payés (provision pour) : 98 ss.
Conjoint (salaire versé au) : 70, 95 ss.

Conjoncture : 36 ss.

Conseils : 45, 46, 56.

Contentieux fiscal

— nature juridique : 134 ss., 198.

— notion : 91, 132 ss.

— service du : 56.

Contribuables

— communal : 94.

— départemental : 94.

— protection : 104 ss.

— statut : 17, 44 ss.

Contributions

— foncière : 86, 157.

— mobilière : 157, 225.

Contrôle : 155.

Conventions (interprétation des) : 165 ss.

— de concession : 230.

— d'exercice conjoint : 208.

— occultes : 233.

Conventions internationales

— notion : 12 ss.

— clauses : 48.

— interprétation par le juge fiscal : 25 ss., 28, 48 ss., 66-67.

— modèle OCDE : 49.

— franco-suisse : 50 ss.

— franco-monégasque : 51.

— de Vienne : 49, 67.

Convergence (juge X administration) : 89 ss.

Cour Internationale de Justice : 19.

Cour de Justice des Communautés : 19.

Décision de gestion : 186 ss.

Déduction : 227 (IS), 90 (TVA), 117 (démarche déductive).

Déni de justice : 128.

Différend : 87.

Directeur

— général des contributions directes : 105.

— général des contributions indirectes : 106.

— général des douanes : 78.

— général des impôts : 43, 55, 77, 78.

— des services fiscaux : 43, 44.

Direction

— générale des impôts : 21 ss., 88, 120 ss.

— générale des douanes : 21, 88.

— régionale : 56.

— départementale : 120.

Directive : 86.

— communautaire : 14, 56, 209.

Discrimination : 72.

Dispositif : 130.

Disproportion : 40 ss (art. 168).

Distribution : 188.

Doctrine

— administrative : 37, 39, 55, 69 ss., 80, 106, 107, 123.

— fiscale : 17.

Documentation

- de base : 54.
- périodique : 54.

Donation : 232, 233.

Droit naturel : 150 ss.

Egalité devant l'impôt : 52, 95, 98, 209, 212.

Eleveurs (TVA) : 81 ss.

Enregistrement : 132, 144, 153, 180, 183, 199, 228.

Entreprises : 91.

- déductions : 80.
- étrangères : 33 ss.

Equipement (taxe locale d') : 182.

Equité : 175 ss.

Erreurs : 186 ss.

Evaluation forfaitaire (du revenu) : 99.

Exemptions : 144, 180.

Exonérations : 90, 95, 118, 145, 192.

Femme mariée (statut fiscal) : 71, 94 ss., 103, 181.

Fonctionnaires

- interprétation à l'usage des : 37 ss., 53.
- principe de hiérarchie : 41, 67, 86.

Fonds de commerce : 158, 231 ss., 226 (cession).

Force majeure : 223.

Frais professionnels : 67 (médecins conventionnés).

Fraude fiscale : 90 ss.

Garanties (du contribuable) : 88, 104 ss.

GENY (conception de l'interprétation) : 8 ss.

Groupements professionnels : 45.

Guide pratique de l'examen approfondi de situation fiscale personnelle : 60.

H.L.M. : 34 ss. (opérations de mutation).

Immeubles :

- contrib. propriétés bâties : 86, 157.
- gestion : 73.
- locaux commerciaux : 157.
- locaux insuffisamment occupés : 98, 199.
- loyers : 80, 90 (TVA).
- réparations : 30, 38, 90.

Imposition

- primitive : 116.
- forfaitaire : voir taxation.
- d'office : voir taxation.

Ingénieur-conseil : 201 (TVA).

Inspecteur : 43, 61, 115.

- principal : 121.
- vérificateur : 141.

Intérêts : 45, 90 (versés par l'Etat).

Interprétation

- bienveillante : 93 ss., 95, 105.
- extensive : 177 ss.
- formellement admise : 122 ss.
- littérale : 140, 145, 152, 155, 156, 159.
- loi interprétative : 18.

- restrictive : 190 ss.
- à contenu réglementaire : 82 ss.
- stricte : 140 ss., 181.

Investissement (aide fiscale à) : 36.

Juge fiscal

- indépendance : 76 ss.
- interprétation à son usage : 47 ss.

Jurisprudence (recueil de) : 56.

KELSEN (conception de l'interprétation) : 8 ss.

Légalité (principe de) : 95, 103, 107, 132, 148 ss., 209.

Législation

- service de la : 21 ss., 29, 37.
- inflation législative : 25, 52.

Livraisons : 29 (TVA).

Locaux

- insuffisamment occupés : 97, 199.
- meublés : 199.

Loi

- fiscale : 10 ss.
- interprétative : 18.

Meublés (location) : 199.

Motivations : 199.

Mutations : 34 ss.

Non-rétroactivité : 212.

Note de service : 52, 60, 69, 107, 120.

OCDE : 49 (modèle de convention).

Opposabilité : 117 ss.

Ordonnances : 10.

Ordre professionnel : 45.

Ordre public : 148.

Parlementaires : 4 ss.

Partage : 180.

- effet déclaratif : 229.

Patente

- avocat stagiaire : 192.
- droit fixe : 183.
- epic : 130.
- producteurs d'énergie électrique : 101.
- services publics : 145.

Pénalités : 134.

Plus-values : 223, 225.

- de droit sociaux : 225.
- sur valeurs mobilières : 26.

Politique fiscale : 53.

Portée (de l'interprétation administrative) : 63 ss.

Pourboires : 120.

Prémption (droit de l'administration) : 156, 223.

Prélèvement libératoire : 80.

- Prescription : 105, 106.
Primauté (du droit fiscal international) : 48.
Procédure administrative non contentieuse : 96, 126.
Production (taxe à la) : 73, 174.
Professions libérales : 200 ss. (TVA).
Propriété (notion fiscale de) : 219.
Provisions :
 - effectivement constatées : 98.
 - pour congés payés : 98 ss.
 - pour réparations : 90.Publicité (taxe sur) : 159.
Publicité foncière : 227.
- Qualification : 5, 66, 118.
Quotient familial : 34.
- Réalisme (du droit fiscal) : 224 ss.
Recherche scientifique
 - encouragement fiscal à : 32 ss.
 - théorie de la libre recherche scientifique : 194 ss.Réclamation (au directeur) : 112, 133.
Recommandations (aux agents) : 118.
Recours : 78.
Recouvrement (contentieux du) : 133.
Redevances : 86.
Référé législatif : 6 ss.
Régie : 157.
Règlements : 14 ss., 58, 69.
Rehaussement : 110, 115, 116.
Remplacement (médical) : 46 (TVA).
Renseignements : 45, 46, 108, 111, 120.
Rente (déduction de) : 78.
Réparations immobilières (déduction des) : 30, 39.
Répétition (droit de) : 105.
Réponses ministérielles : 46 ss., 59 ss., 78 ss., 114, 120.
Report déficitaire : 90.
Répression (contentieux de la) : 133.
Reprise (droit de) : 223.
Réserves (aux traités) : 48 ss.
Responsabilité (du fisc) : 125.
Restitution (demande en) : 113.
Rétroactivité : 102.
Revenu
 - notion : 158, 188 ss.
 - évaluation forfaitaire : 40 ss., 100.
 - étalement : 80.
 - quotient familial : 34.
 - taxation d'office : 41 ss., 159, 186.Revue-DGI : 58.
- Salaire
 - versé au conjoint : 70, 95 ss.
 - taxe sur les : 102.SARL
 - gérant majoritaire : 186.

Service public : 145, 157.

Silence (de l'administration) : 122.

Situation fiscale (du contribuable) : 41.

Sociétés

— impôt sur les : 36, 89, 226.

— civiles de moyens : 32, 142.

— civiles immobilières : 226.

— étrangères : 33 ss. (TVA), 90 (IS).

— mères : 214.

Solutions de la Régie : 52.

Spectacles (impôt sur les) : 193.

Strict : voir interprétation.

Successions : 182.

Surtaxe progressive : 83.

Syllogistique (raisonnement) : 130 ss.

Synthétique (impôt) : 181 ss.

Taxation forfaitaire : 100, 158.

Taxation d'office : 41 ss., 96, 112, 159, 184, 186.

Taxe d'apprentissage : 71.

Taxe sur le chiffre d'affaires : 13, 120, 157, 182 (voir TVA).

Taxe locale d'équipement : 182.

Taxe professionnelle : 25 ss., 192.

TVA : 143, 182, 186, 198 ss., 213.

— conditions d'imposition : 29 ss., 198 ss.

— artisans : 91.

— associations : 90.

— éleveurs : 80 ss.

— loyers : 79.

— commercialité : 90.

— déduction : 90.

— exonérations : 91.

Texte fiscal : 9 ss.

— caractère d'ordre public : 148.

Tolérances : 94 ss., 105.

Train de vie : 100.

Transaction : 109.

Travaux à façon : 90 ss.

Travaux préparatoires : 155, 171 ss.

Tribunal de grande instance : 134.

Valeur en douane : 57.

Validation législative : 89, 96 ss.

Vérification : 45, 66, 90, 96 ss.

— de comptabilité : 108 ss., 111, 192.

Visas : 130.

BIBLIOGRAPHIE

I. — OUVRAGES GENERAUX, TRAITES, MANUELS, PRECIS ET COURS.

ALLIX E. et LECERCLE M. : *Les droits d'enregistrement, Traité théorique et pratique* ; Arthur Rousseau, 1933, 590 pages.

ALLIX E. et LECERCLE M. : *Les contributions indirectes* ; Arthur Rousseau, 1929, 3^{ème} éd., 2 tomes de 438 et 469 pages.

ALLIX E. et LECERCLE M. : *L'impôt sur le revenu : impôt général et impôts cédulaires* ; Arthur Rousseau, 1926, 2 tomes de 425 et 390 pages.

ALLIX E. et LECERCLE M. : *La taxe sur le chiffre d'affaires* ; Arthur Rousseau, 1927, 438 pages.

ARDANT G. : *Histoire de l'impôt* ; Fayard, 1971, T.1, 634 pages.

AUBY J.M. et DRAGO R. : *Traité de contentieux administratif* ; LGDJ, 1975 ; T.1, 884 pages, T.2, 723 pages.

BATTIFOL et LAGARDE : *Droit International Privé* ; LGDJ, T.1 1974, 483 pages ; T.2 1976, 574 pages.

BERR et TREMEAU : *Le droit douanier* ; LGDJ, 1975, 492 pages.

BLANC E. : *Principes d'Enregistrement* ; Librairie du Journal des Notaires, 1953, 259 pages.

CHAMPIONNIERE et RIGAUD : *Droits d'Enregistrement* ; Charles Hingray, 1835, 6 vol.

CARRE de MALBERG R. : *Contribution à la Théorie générale de l'Etat* ; Sirey, T.1 1920, 837 pages ; T.2 1922, 638 pages.

CASSAN L. : *Les principes de l'Enregistrement* ; LGDJ 1954, 160 pages.

COLIN P., GERVAISE G., LAMORLETTE T. : *Fiscalité pratique des affaires* ; Economica 1979, 751 pages.

COLIN P. : *La vérification fiscale* ; Economica 1979.

COZIAN M. : *Fiscalité des Entreprises* ; Librairies Techniques 1975, 642 pages.

COZIAN M. : *Précis de fiscalité des entreprises* ; Librairies Techniques 1979, 465 pages.

DEBESE P. : *Les déformations du droit civil par le droit de l'enregistrement* ; Librairies Techniques 1946, 328 pages.

DEMANTE : *Principes d'Enregistrement* ; Durand 1897, 461 pages.

DRAGO R. : voir sous AUBY et DRAGO.

DRAN M. : *Droit Fiscal* ; Masson 1975, 392 pages.

DUBLINEAU : *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement* ; Demoncq 1932, 553 pages.

DUVERGER M. : *Éléments de Fiscalité* ; PUF 1976, 345 pages.

GAMBIER C. : *Les impôts en France* ; Fr. Lefèbre 1979, 519 pages.

GAUDEMET P.-M. : *Finances Publiques - Emprunt et impôt* ; Montchrestien 1975, 585 pages.

GENY F. : *Méthodes d'interprétation et sources en droit privé positif* ; LGDJ 1919, T. 1, 446 pages, T. 2, 422 pages.

GENY F. : *Science et Technique en droit privé positif* ; Sirey 1921, T. 3, 522 pages.

GOUR G., MOLINIER J., TOURNIE G. : *Les grandes décisions de la jurisprudence - Droit Fiscal* ; PUF 1977, 258 pages.

KELSEN H. : *Théorie pure du droit* ; Dalloz 1962, 496 pages.

LABORDE-LACOSTE : *Précis élémentaire d'Enregistrement* ; Sirey 1935, 619 pages.

LAFERRIERE J. et WALINE M. : *Traité élémentaire de science et de législation financières* ; LGDJ 1952, 582 pages.

LALUMIERE P. : *Les Finances Publiques* ; A. Colin 1976, 543 pages.

LAURE M. : *Traité de politique fiscale* ; PUF 1956, 426 pages.

MEHL L. : *Science et Technique fiscales* ; PUF, T. 1 1958, 342 pages, T. 2 1959, 454 pages.

ODENT R. : *Cours de contentieux administratif* ; Les Cours de Droit 1970.

PATRAS L. : *L'interprétation en droit public interne* ; Joannides (Athènes) 1962, 380 pages.

PILON E. : *Principes et technique des droits d'enregistrement* ; Maray 1929, 758 pages.

PLANIOL, RIPERT et BOULANGER : *Traité élémentaire de droit civil* ; LGDJ 1954, 3 T.

SCHMELTZ G.-W. : *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative* ; Dalloz 1978, 543 pages.

TIXIER G. et GEST G. : *Droit Fiscal* ; LGDJ 1978, 535 pages.

TROTABAS L. et COTTERET J.-M. : *Droit Fiscal* ; Dalloz 1975, 472 pages.

WAHL A. : *Traité de Droit Fiscal* ; Marescq Aîné 1902, 628 pages.

II. — MONOGRAPHIES ET THESES.

AMELLER M. : *Les questions, instrument du contrôle parlementaire* ; LGDJ 1964, 227 pages.

BERN P. : *La nature juridique du contentieux de l'imposition* ; LGDJ 1972, 197 pages.

CASIMIR J.-P. : *Les signes extérieurs de revenus* ; LGDJ-Librairie de l'Université, 1979, 434 pages.

CHEVALIER J.-P. : *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal* ; PUF 1975, 156 pages.

DELAHAYE T. : *Le choix de la voie la moins imposée* ; Bruylant (Bruxelles) 1977, 238 pages.

DELISLE : *Traité de l'interprétation juridique* ; Champion 1849, 4 tomes.

DELVOLVE P. : *Le principe d'égalité devant les charges publiques* ; LGDJ 1969, 467 pages.

FRAPSAUCE M. : *La TVA, solution communautaire de la taxation du chiffre d'affaires* ; Bibl. I.B.F.P. 1967.

GAUDEMET Y. : *Les méthodes du juge administratif* ; LGDJ 1972, 321 pages.

GUIEZE J.-L. : *Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière fiscale* ; LGDJ 1974, 271 pages.

GUINARD J.-C. : *L'affaire imposable à la TVA* ; Fr. Lefèbre, 1974, 206 pages.

HERVOUET F. : *Les régimes fiscaux de la recherche industrielle et scientifique privée* ; Th. Poitiers 1979, 464 pages dactyl.

LESAGE M. : *Les interventions du législateur dans le fonctionnement de la justice* ; Th. Paris 1960, 337 pages dactyl.

LUKASZEWICZ J.-P. : *Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal* ; Th. Amiens 1974, 377 pages dactyl.

MARTINEZ J.-C. : *Le statut du contribuable* ; Th. Montpellier 1975, 3 tomes dactyl.

MARTINEZ J.-C. : *Le statut du contribuable* ; LGDJ 1980 (à paraître).

MASSOC-MANDRE A. : *Le caractère d'ordre public des lois fiscales et les prérogatives de l'administration de l'enregistrement* ; Th. Paris 1952, 179 pages dactyl.

N'GATTA E. : *Les réponses ministérielles en matière fiscale* ; mémoire de DES Strasbourg 1970, 46 pages dactyl.

PARCELLIER P. : *De l'interprétation des lois d'enregistrement* ; Sirey 1930 124 pages.

PHILIPPE J.-J. : *La taxe sur la valeur ajoutée* ; Berger-Levrault 1973, 351 pages.

QUERMONNE J.-L. : *L'évolution de la hiérarchie des actes juridiques en droit public français* ; Th. Caen 1952, 320 pages dactyl.

RENAHY M. : *Unité et dualité du contentieux fiscal* ; Th. Paris 1956, 189 pages dactyl.

RICCI J.-C. : *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale* ; Presses Univ. d'Aix 1977, 389 pages.

ROSIER C. : *La fiscalité française devant l'opinion publique* ; LGDJ 1940, 206 pages.

SCHULTZ P. : *De l'emprise des administrations fiscales sur le pouvoir législatif et le pouvoir juridictionnel* ; Th. Strasbourg 1955, 382 pages dactyl.

SIMON D. : *L'interprétation judiciaire des traités d'organisations internationales* ; Th. Nancy 1979, 844 pages dactyl.

SUR S. : *L'interprétation en droit international public* ; LGDJ 1974, 449 pages.

TERCINET J. : *Les tribunaux judiciaires juges de l'action administrative* ; Th. Grenoble 1974, 435 pages dactyl.

THEVENIN P. : *Le pouvoir réglementaire en matière fiscale* ; Th. Bordeaux, 320 pages dactyl.

III. — ARTICLES ET NOTES.

AMSELEK P. : « La légalité budgétaire » ; *Revue Administrative* 1970, p. 653.

AMSELEK P. : « Chronique de jurisprudence fiscale » ; *RSF* 1973, pp. 766 à 823.

AMSELEK P. : « Les impositions autres que fiscales et parafiscales » ; *Mélanges M. WALINE*, 1974, pp. 89-114 (T. 1).

AMSELEK P. : « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu ou sur un Janus du droit fiscal » ; *D.* 1980, chron. V, pp. 31-40.

AYGUEBERE : « Valeurs des circulaires et instructions ministérielles » *Gaz. Pal.* 1963, p. 58.

BARTHELEMY J. : « De l'interprétation des lois par le législateur » ; *RDP* 1908, p. 456.

BERGERES M.-C. : « Vers une égalité des conjoints en droit fiscal ? » ; *D.* 1980, chron. IV, pp. 25-30.

BERN P. : « La protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative » ; *RSF* 1971, pp. 751 à 778.

BLUMANN C. : « L'application des circulaires administratives par le juge judiciaire » ; *AJDA* 1972, pp. 263 à 283.

- BOULOUIS J. : « Procès du juge fiscal » ; *RSF* 1957, pp. 631 à 657.
- BOULOUIS J. : « Les directives » ; *Mélanges EISENMANN*, 1975, p. 191.
- BUISSON J. et MAITROT J.-C. : « L'article 168 et l'article 180 » ; *RSF* 1975, p. 25.
- CAPITANT H. : « Les travaux préparatoires et l'interprétation des lois » ; *Mélanges GENY*, t. 2 p. 204 à 216.
- CASTAGNEDE B. : « Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal » ; *RSF* 1970, pp. 5 à 29.
- CHAPUS R. : « De la soumission au droit des règlements autonomes » ; *D.* 1960, chr. pp. 119 à 126.
- CHAPUS R. : « De la valeur juridique des principes généraux du droit et des autres règles jurisprudentielles du droit administratif » ; *D.* 1966, chr. pp. 99 à 106.
- CHARLIER : « Circulaires, instructions de service et autres prétendues mesures d'ordre intérieur administratives » ; *JCP* 1954, I, 1169.
- CHRETIEN M. : « Chronique de jurisprudence fiscale » ; *RSLF* 1940-46, pp. 201 à 229.
- CHRETIEN M. : « Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale » ; *JCP* 1946, I, 571.
- CHRETIEN M. : « Chronique de jurisprudence fiscale » : *RSLF* 1950, pp. 79 à 88. *RSLF* 1951, pp. 175 à 182. *RSLF* 1952, pp. 451 à 468, et pp. 235 à 242. *RSF* 1959, pp. 287 à 322.
- CHRETIEN M. : « Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale » ; *Mélanges WALINE*, t. 1, p. 117.
- COZIAN M. : « Les tribulations de la provision pour congés payés » ; *JCP* 1970, éd. CI, II, 89138.
- COZIAN M. : « La déductibilité du salaire versé au conjoint » ; *JCP*, éd. CI, 1974, 11243.
- COZIAN M. : « L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'administration » ; *D.* 1975, chron. XVIII, p. 100.
- COZIAN M. : « Note ss CE 12.05.1976 » ; *Revue des Sociétés*, p. 648.
- COZIAN M. : « Chronique » à la *Revue Française de Comptabilité* 1977, p. 255.
- COZIAN M. : « Une disposition fiscale "attrape-nigaud" » ; *Droit Fiscal* 1979, n° 40, p. 1022.
- COZIAN M. : « L'impôt sur le revenu en droit fiscal international » ; *JCP* 1980, éd. CI, n° 13 255.

- DALIMIER J. : «L'interprétation des conventions fiscales» ; *Clunet* 1953, 80.
- DELPECH J. : «Le pouvoir "lié" des tribunaux et les lois fiscales» ; *Mélanges CARRE de MALBERG*, 1933, pp. 81 à 110.
- DEROUIN P. : «L'application et l'interprétation des conventions fiscales internationales par les tribunaux français» ; *RJF* 1979, n°12, pp. 402-408.
- DERTILIS P.-B. : «Considérations sur le problème de l'autonomie du droit fiscal ou plus généralement du droit financier» ; *RDP* 1957, pp. 813 à 829.
- DUCAMIN : « Le Conseil d'Etat juge fiscal » ; *AJDA* 1962, 204.
- DUEZ P. : «Les caractères généraux du texte fiscal d'après la jurisprudence française» ; *Mélanges NEGULESCO*, pp. 246 à 258.
- ESMEIN P. : «Note» au *S.* 1934.I.241.
- GAUDEMET P.-M. : «Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques» ; *Mélanges STASSINOPOULOS* 1974, pp. 337 à 346.
- GAUDEMET P.-M. : «Réflexions sur les rapports du juge et du fisc» ; *Mélanges WALINE*, pp. 127 à 136 du T.1.
- GAUDEMET Y. : «Remarques à propos des circulaires administratives» ; *Mélanges STASSINOPOULOS*, pp. 561 à 576.
- GAZIER F. : «Aperçu sur l'œuvre juridictionnelle des commissaires du gouvernement depuis 1900» ; *Livre Jubilaire du CE*, p. 303.
- GAZIER F. : «Le chœur à deux voix de la doctrine et de la jurisprudence» ; *EDCE* 1956, p. 157.
- GEGOUT M. : «L'interprétation littérale des lois pénales» ; *Mélanges GENY*, t.3, pp. 305-316.
- GENY F. : «Note» au *S.* 1927.3.47.
- GENY F. : «Le particularisme du droit fiscal» ; *RTDC* 1931, pp. 797 à 833, et *Mélanges CARRE de MALBERG*, pp. 193 à 230.
- GOLDMAN B. : «Article "Interprétation"», in *Dalloz RPDC*, t. 2, 1120-1176.
- GRIZIOTTI B. : «L'interprétation fonctionnelle des lois financières» ; *RSLF* 1950, pp. 5 à 26.
- HUTCHESON J.-C. : «Le jugement intuitif, la fonction du "hunch" dans la décision judiciaire» ; *Mélanges GENY*, p. 529.
- KERLAN : *Jurisclasseur fiscal*, ID, fasc. 14.
- LALOU : «Droit fiscal contre code civil» ; *DH* 1927, chron. p. 9.

- LAMARQUE : «Note» à l'*AJDA* 1969, 573.
- LASRY C. : «Le Conseil d'Etat juge de l'impôt» ; *EDCE* 1955, pp. 58 à 68.
- LATOURNERIE : «Essai sur les méthodes juridictionnelles du Conseil d'Etat» ; *Livre jubilaire du CE*, p. 252.
- LAUBADERE de A. : «Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition» ; *RSLF* 1936, pp. 531 à 542.
- LEROUGE G. : «Essai sur l'unification du contentieux fiscal» ; *RSLF* 1938, pp. 205 à 227.
- LEROUGE G. : «L'interprétation administrative des lois fiscales» ; *RSLF* 1940-46, pp. 25 à 45.
- LETOURNEUR M. : «Les principes généraux du droit dans la jurisprudence du Conseil d'Etat» ; *EDCE* 1951, p. 19.
- MALAURIE P. : «Note» au *D.* 1963, 529.
- MALINGRE D. : «L'application dans le temps des lois relatives à l'assiette de l'impôt» ; *AJDA* 1970, 68.
- MARTIN M. : «Rapport sur l'interprétation au 19ème Congrès IFA (1965)» ; Vol. 50a, pp. 109-120.
- MAURY J. : «Observations sur la jurisprudence en tant que source du droit» ; *Mélanges RIPERT*, t. 1, pp. 28 à 49.
- MERIC J. : «La détermination du texte applicable dans le temps en droit fiscal» ; *AJDA* 1970, p. 134.
- MORANGE G. : «L'interprétation des lois fiscales» ; *RSLF* 1951, pp. 638. à 653.
- MORANGE G. : «Le pouvoir réglementaire en matière fiscale» ; *RSLF* 1953, p. 667.
- MORELLET : «Interprétation du droit public et du droit privé» ; *Mélanges LAMBERT*, t. 3, pp. 136-142.
- OPPETIT B. : «Les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires» ; *D.* 1974, chron. XXIII pp. 107 à 112.
- PHILIP L. : «La portée du contrôle exercé par le Conseil constitutionnel» ; *RDP* 1974, pp. 531 à 544.
- PICARD J.-F. : «Professions libérales et TVA» *RJF* 1975, pp. 167 à 171.
- PICARD J.-F. : «Erreurs et décisions de gestion» ; *RJF* 1979, pp. 6 à 11 et 41 à 48.
- PILON E. : «Principes et technique...» note au *DP* 1927.1.17.
- P.L.J. : Note au *DP* 1926.3.6.

- RENARD C. : «Les conventions fiscales internationales» ; *Bull. Eco et Fin.* n°16, pp. 50 à 60.
- RIDEAU J. : «Note» au *D.* 1971.2.221.
- RIVERO J. : «Le juge administratif français, un juge qui gouverne ?» ; *D.* 1951, chron. 21 à 24.
- THEVENIN P. : «Note» à l'*AJDA* 1977, pp. 380 à 383.
- TIXIER G. : «Note» au *D.* 1967, p. 214.
- TOURDIAS M. : «Les circulaires fiscales» ; *JCP* 1961 éd. CI 68397.
- TROTABAS L. : «Les rapports du droit fiscal et du droit privé» ; *DH* 1926, pp. 29 à 32.
- TROTABAS L. : «Note» au *DP* 1927 ; *JCP* 1927 n.817, pp. 1074 à 1077.
- TROTABAS L. : «Essai sur le droit fiscal» ; *RSLF* 1928, pp. 201 à 236.
- TROTABAS L. : «La nature juridique du contentieux fiscal en droit français» ; *Mélanges Maurice HAURIOU*, pp. 709 à 762.
- TROTABAS L. : «Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales» ; *Mélanges GENY*, t.3, pp. 101 à 110.
- TROTABAS L. : «Contentieux fiscal et juridiction administrative» ; *Mélanges NEGULESCO*, pp. 781 à 792.
- VERNY J.-F. : «La notion de dépense pour l'application de l'article 180» ; *RJF* 1980, n°1, pp. 3-6.
- WAHL A. : «Note» au *S.* 1902.I.529.
- WALINE M. : «Le pouvoir normatif de la jurisprudence» ; *Mélanges G. SCELLE*, t.2, pp. 613 à 632.

IV – RAPPORTS DES CONSEILLERS RAPPORTEURS ET CONCLUSIONS DES COMMISSAIRES DU GOUVERNEMENT.

(Les chiffres placés entre parenthèses renvoient aux pages où sont évoqués ces conclusions et ces rapports).

- BERNARD : Concl. sur CE 6.10.1961 ; *RDP* 1961, 1279. (p. 84).
- BERTRAND : Concl. sur CE 29.05.1964 ; *Droit Fis.* 1964, n°29 (p.85).
Concl. sur CE 11.12.1970 ; *Rec.* 750. (p. 86).
- CHASSERAT : Concl. sur CE 20.03.1931 ; *S.* 1931.3.65 (p. 98).
- CHENOT : Concl. sur CE 10.11.1944 ; *D.* 1945, J. 88 (p. 68).
- CORNEILLE : Concl. sur CE 21.01.1921 ; *DP* 1922.3.34 (p. 170, 192, 224).
Concl. sur CE 1.03.1921 ; *S.* 1921.III.18 (p. 141, 146, 169).
- DELMAS-MARSALET :
Concl. sur CE 4.11.1970 ; *Bull. Imp. Dir.* 3-1972, 215 (p.186).
Concl. sur CE 20.10.1971 ; *Droit Fis.* 1972, com. 1418 (p.230).
Concl. sur CE 15.12.1971 ; *Droit Fis.* 1973, com. 342. (p. 118).
Concl. sur CE 19.04.1972 ; *RSF* 1973, p.181. (p. 190).
Concl. sur CE 19.05.1972 ; *Droit Fis.* 1973, com. 736. (p. 51).
Concl. sur CE 30.11.1973 ; *Bull. Imp. Dir.* 1/1974, 27. (p. 190).
- DONNEDIEU de VABRES :
Concl. sur C.E. 12.11.1954 ; *Rec.* 589.
- DUCAMIN : Concl. sur CE 28.06.1963 ; *Droit Fis.* 1963, n°47. (p. 189).
- DUFOUR : Concl. sur CE 13.03.1964 ; *Droit Fis.* 1964, n°32-37, p. 69.
(p. 155).
Concl. sur CE 5.01.1968 ; *Droit Fis.* 1968, n°40 (p. 40 et 99).
Concl. sur CE 13.12.1968 ; *Droit Fis.* 1969, com. 385. (p. 159).
Concl. sur CE 3.02.1971 ; *Droit Fis.* 1971, com. 932. (p. 121).
- FABRE : Concl. sur CE 7.03.1975 ; *Droit Fis.* 1975, com. 775 (p. 158).
- GAZIER : Concl. sur CE 1.04.1949 ; *D.* 1949, 531. (p. 84).
- HELBRONNER : Concl. sur CE 27.01.1911 ; *Rec.* 105 (p. 94).
- JACOMET : Concl. sur CE 19.12.1947 ; *RSLF* 1948, p. 243 (pp. 98 et 198).
- LATOURNERIE :
Concl. sur CE 31.10.1973 ; *Droit Fis.* 1973, n°51. (p. 187).
Concl. sur CE 20.02.1974 ; *BD* 4/1974, p.200. (p. 204).
- LETOURNEUR :
Concl. sur CE 10.02.1943 ; *S.* 1943.III.33. (p. 216).
- LOBRY : Concl. sur CE 22.12.1976 ; *JCP* 1978, n°21, p.93 (p.186).
Concl. sur CE 11.07.1977 ; *Droit Fis.* 1978, com. 1116.
(p. 117).
- MANDELKERN :
Concl. sur CE 6.12.1972 ; *JCP* 1972.II.11245. (p. 95).
Concl. sur CE 4.07.1973 ; *Droit Fis.* 1973, com. 1652. (p. 118).
Concl. sur CE 17.10.1973 ; *Droit Fis.* 1974, com. 650 (pp. 78 et 83).
- MARTIN : Concl. sur CE 9.12.1957 ; *Droit Fis.* 1960, n°7. (p. 150).
- MARTIN-LAPRADE :
Concl. sur CE 22.02.1978 ; *Droit Fis.* 1978, com. 1601.
(p. 122).
Concl. sur CE 13.07.1979 ; *RJF* 1979, p. 325. (p. 185).
- MATTER : Concl. sur TC 16.06.1923 ; *D.* 1924.3.41. (p. 134).
- MEHL : Concl. sur CE 20.06.1968 ; *Droit Fis.* 1970, com. 68 (p. 118).
- MERIC : Concl. sur CE 29.05.1957 ; *Droit Fis.* 1957. (p. 93).
- PILON : Rapport sur Cass. 18.05.1936 ; *RE* 1937, n°10769. (p. 81).

- POUSSIÈRE : Concl. sur CE 23.01.1961 ; *Droit Fis.* 1961, n°12. (p. 186).
 Concl. sur CE 29.06.1962 ; *JCP* 1963.II.13026. (p. 135).
- REVERCHON : Concl. au *DP*. 1872.I.89. (p. 150).
- RIVET : Concl. sur CE 24.03.1922 ; *RDP* 1922, 247. (p. 93).
- RIVIÈRE : Concl. sur CE 4.02.1977 ; *Droit Fis.* 1977, n°9 p. 247. (p. 206)
 Concl. sur CE 29.04.1977 ; *Droit Fis.* 1977, com. 964 et 1289. (p. 235).
 Concl. sur CE 19.10.1977 ; *Droit Fis.* 1978, com. 144. (p. 158)
- SCHMELTZ : Concl. sur CE 13.07.1967 ; *Droit Fis.* 1967, n°41. (p. 185).
 Concl. sur CE 11.03.1970 ; *Droit Fis.* 1971, com. 692. (p. 83).
 Concl. sur CE 20.03.1970 ; *Droit Fis.* 1971, com. 692. (p. 85).
 Concl. sur CE 19.05.1972 ; *Droit Fis.* 1972, com. 1895. (p. 134).
 Concl. sur CE 4.12.1974 ; *Droit Fis.* 1975, com. 1052. (p. 51).
- TRICOT : Concl. sur CE 29.01.1954 ; *RPDA* 1954. 50. (p. 83).

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	5
I – L'INTERPRETATION JURIDIQUE	5
A - La conception classique	6
B - L'interprétation juridique dans une perspective moderne.	8
II – LA NOTION DE TEXTE FISCAL	9
A - La prédominance de la loi	10
B - Les autres textes fiscaux	11
1- <i>Les conventions internationales</i>	12
a- <i>les conventions bilatérales</i>	12
b- <i>Les dispositions des traités communautaires</i>	13
2- <i>Les dispositions réglementaires en matière fiscale.</i>	14
a- <i>Les règlements d'application en matière fiscale</i>	14
b- <i>Les règlements portant codification</i>	15
III – LES DIFFERENTES CATEGORIES D'INTERPRETES	17
 PREMIERE PARTIE – L'INTERPRETATION DES TEXTES FISCAUX PAR L'ADMINISTRATION FISCALE	 21
TITRE I - LA MISSION INTERPRETATIVE DE L'ADMINISTRATION FISCALE.	23
 CHAPITRE 1 - LE ROLE DEVOLU A L'INTERPRETATION DE L'ADMINISTRATION	 25
SECTION 1 - UNE PREOCCUPATION DIDACTIQUE.	25
§1 – Une préoccupation didactique provoquée par la complexité de la législation fiscale	25
A - Les causes de la complexité du droit fiscal	25
1- L'inflation législative	25
2- La technicité intrinsèque du droit fiscal	27
B - Les remèdes à la complexité fournis par l'administration.	28
§2 – Une ambition didactique, provoquée par l'importance des implications économiques de la législation fiscale.	31
A - Les ambitions en matière structurelle de la législation fiscale	31
B - Les ambitions d'ordre conjoncturel de la législation fiscale	36
SECTION 2 - UNE PREOCCUPATION DIDACTIQUE, A L'USAGE DE DESTINATAIRES FORT DIVERS.	37
§1 – L'interprétation administrative à l'usage des fonctionnaires fiscaux	37
A - Elle précise la signification pratique de termes employés dans une norme	38

B - Elle trace les limites d'utilisation d'une disposition exceptionnelle	39
C - Elle pose des directives générales en matière d'interprétation . .	43
§2 - L'interprétation administrative à l'usage des contribuables . . .	44
A - La diffusion directe de cette interprétation.	45
B - La diffusion par le canal des parlementaires	46
§3 - L'interprétation administrative à l'usage du juge	47
A - Son cadre juridique	48
B - Les modalités de son déroulement	48
C - L'utilisation pratique qui en est faite	49
CHAPITRE 2 - LES MOYENS D'INTERPRETATION MIS EN ŒUVRE PAR L'ADMINISTRATION	52
SECTION 1 - LES VEHICULES A USAGE MIXTE	53
§1 - Le BODGI	53
§2 - Le bulletin officiel des Douanes	57
§3 - Les publications du ministère.	58
§4 - Les réponses ministérielles.	59
SECTION 2 - LES VEHICULES A USAGE EXCLUSIF	60
§1 - Les véhicules réservés aux agents du fisc.	60
§2 - Les véhicules réservés aux contribuables.	61
CHAPITRE 3 - LA PORTEE DE L'INTERPRETATION DE L'ADMINISTRATION	63
SECTION 1 - UNE VALEUR JURIDIQUE INCERTAINE	63
§1 - Le principe : l'absence de force juridique	63
§2 - Les tempéraments au principe	65
SECTION 2 - L'INTERPRETATION ADMINISTRATIVE, SOURCE D'IMPLICATIONS PRATIQUES CONSIDERABLES.	69
§1 - Cette interprétation dresse un écran	69
§2 - L'interprétation administrative, un écran dont le contenu déforme le texte interprété	70
TITRE 2 - LES LIMITES IMPARTIES A LA MISSION INTERPRETATIVE DE L'ADMINISTRATION	75
CHAPITRE 1 - LE CONTROLE JURIDICTIONNEL DE L'INTERPRETA- TION ADMINISTRATIVE	76
SECTION 1 - L'ATTITUDE DU JUGE FISCAL AU REGARD DE L'INTER- PRETATION ADMINISTRATIVE	76
§1 - Le refus de prendre en considération l'interprétation administrative pour trancher les litiges.	76
A - Indépendance du juge vis-à-vis des significations que cherche à faire prévaloir le fisc	77
B - L'administration doit s'incliner devant la décision du juge	79

§2 — La volonté de contôler la légalité de l'interprétation à contenu réglementaire	82
A - Le choix du critère matériel.	83
B - Les restrictions au contrôle juridictionnel.	85
SECTION 2 - LA PORTEE LIMITEE DE LA DEMARCHE	
JURIDICTIONNELLE	87
§1 — Une censure mesurée	87
A - Le caractère occasionnel et tardif de l'intervention juridictionnelle	87
B - Les points de convergence entre juge et administration	89
§2 — Les obstacles à l'efficacité de la censure juridictionnelle	92
A - L'impossibilité, pour le juge, d'appréhender l'interprétation bienveillante de l'administration.	93
B - La menace de validation législative	96
CHAPITRE 2 - LA PROTECTION DU CONTRIBUABLE CONTRE LES	
CHANGEMENTS D'INTERPRETATION DE	
L'ADMINISTRATION	104
SECTION 1 - LA JUSTIFICATION DE CETTE PROTECTION	104
§1 — Une protection spécifique contre des débordements spécifiques	104
§2 — Les mesures primitives de protection du contribuable	106
A - Les dispositions adoptées en 1928	106
B - La note du 2 avril 1958	108
SECTION 2 - UN MECANISME LOURD	110
§1 — Les conditions de mise en œuvre de l'article 1649 quinquies E	110
A - La mise en œuvre de la protection du contribuable sous l'empire du seul alinéa 1 ^{er}	110
B - La combinaison des 2 alinéas	114
§2 — La notion d'interprétation:	117
A - Le contenu exigé de l'interprétation	117
B - Les véhicules utilisés par l'interprétation administrative	119
SECTION 3 - UNE PORTEE PARADOXALE	123
§1 — Un remède contestable dans son principe	123
A - Consécration juridique de l'interprétation administrative.	123
B - Une violation de la légalité	123
§2 — Un remède imparfait dans ses effets	124
A - Le caractère limité de la protection.	124
B - Le caractère discriminatoire de la protection.	124
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	126
DEUXIEME PARTIE — L'INTERPRETATION DES TEXTES FISCAUX	
PAR LE JUGE FISCAL	127
CHAPITRE PRELIMINAIRE : LES CARACTERISTIQUES DE LA	
JURIDICTION FISCALE	129

SECTION 1 - UNE JURISPRUDENCE HOMOGENE	130
§1 — Une semblable démarche.	130
A - Une même technique de raisonnement.	130
B - Des compétences semblables	131
§2 — Des résultats jurisprudentiels comparables	132
SECTION 2 - UN CONTENTIEUX SPECIFIQUE	132
§1 — La délimitation du contentieux fiscal	133
§2 — Une procédure en deux étapes	133
A - Le recours préalable à l'administration	133
B - La saisine du juge fiscal.	134
§3 — Un contentieux d'une nature juridique controversée.	135
 TITRE I - LES TECHNIQUES D'INTERPRETATION	
DU JUGE FISCAL	137
SOUS-TITRE I - L'INTERPRETATION CANTONNEE DANS LES	
LIMITES DU TEXTE INTERPRETE	139
CHAPITRE 1 - LA SUBORDINATION A LA FORMULE LEGALE :	
LE PRINCIPE DE L'INTERPRETATION STRICTE	140
SECTION 1 - DEFINITION DE L'INTERPRETATION STRICTE	140
§1 — Les contours du concept.	140
A - Le dépassement des incohérences de vocabulaire	140
B - Etude du schéma de l'interprétation stricte.	141
§2 — Les implications du concept	142
A - Ne pas distinguer là où la loi ne distingue pas	142
B - Les termes doivent être pris dans leur acception fiscale	143
C - L'interprétation stricte des dispositions dérogatoires	144
SECTION 2 - LA PLACE DE L'INTERPRETATION STRICTE	147
§1 — La justification doctrinale	147
A - Une argumentation classique	147
1- Un corollaire du principe de légalité de l'imposition	148
2- Une conséquence du caractère d'ordre public des textes	
fiscaux	148
3- Une explication jusnaturaliste	150
B - Une argumentation contestée.	151
§2 — Un champ d'application limité	154
A - Un champ d'application limité aux seuls textes clairs	154
B - Un champ d'application limité par la jurisprudence	155
1- L'usage explicite de l'interprétation stricte	155
2- L'usage implicite de l'interprétation stricte.	156
 CHAPITRE II - LE COMPLEMENT DE LA FORMULE LEGALE :	
LA REGLE "IN DUBIO CONTRA FISCUM"	161
SECTION 1 - ENONCE DE LA REGLE.	161
SECTION 2 - LES FONDEMENTS DE CETTE REGLE	162
§1 — Le caractère exorbitant du droit fiscal	162

§2 — Une application de la règle posée par l'article 1162 du Code civil	164
§3 — L'obligation, pour le demandeur, de prouver la légitimité de sa demande	166

SOUS-TITRE II - LE RECOURS A DES ELEMENTS EXTERIEURS AU TEXTE INTERPRETE. 168

CHAPITRE I - LES ELEMENTS EXTERIEURS UTILISES. 171

SECTION 1 - LES TRAVAUX PREPARATOIRES 171

§1 — Un instrument hétérogène	171
§2 — Un instrument très utilisé	173

SECTION 2 - LES ELEMENTS RESIDUELS 174

§1 — La coutume	175
§2 — L'équité.	175

CHAPITRE II - LE DEPASSEMENT DE LA FORMULE LEGALE :

L'INTERPRETATION RESTRICTIVE ET

L'INTERPRETATION EXTENSIVE. 177

SECTION 1 - L'INTERPRETATION EXTENSIVE 177

§1 — Défense de l'interprétation extensive	178
§2 — Vérification, par la jurisprudence, de cette règle	179
A - Une utilisation ancienne	179
B - Sans conséquences systématiques	180
1- Au profit du contribuable	180
2- Au profit du fisc	181
C - Une utilisation identique par les deux juridictions suprêmes. . .	181
D - Les hypothèses où cette technique est rejetée	184
§3 — La portée de l'interprétation extensive des textes fiscaux	185
A - Le cas de la théorie des décisions de gestion et des erreurs	186
B - La notion de revenu imposable.	188

SECTION 2 - L'INTERPRETATION RESTRICTIVE. 190

§1 — Une démarche inavouée	191
A - Son exclusion par la doctrine	191
B - Une confusion sous-jacente	191
§2 — L'utilisation de cette démarche	191

CHAPITRE III - LA MISE A L'ECART DE LA FORMULE LEGALE :

LA "LIBRE RECHERCHE SCIENTIFIQUE" 194

SECTION 1 - LA JUSTIFICATION DOCTRINALE DE "LA LIBRE RECHERCHE SCIENTIFIQUE" 194

§1 — Les bases posées par le doyen GENY.	194
§2 — Transposition au droit fiscal des règles posées par GENY.	197

SECTION 2 - L'ILLUSTRATION JURISPRUDENTIELLE DE LA DEMARCHE ANALOGIQUE 198

L'exemple de l'article 256 du CGI

§ 1 — La signification de l'article 256	200
A - Avant 1968	200
B - Après 1968	202
§ 2 — Une évolution jurisprudentielle indépendante du changement de rédaction de l'article 256	203
§ 3 — Une évolution jurisprudentielle fondée sur une identité de raison	207
 TITRE II — LES FONDEMENTS DE L'INTERPRETATION DU	
JUGE FISCAL	211
CHAPITRE 1 - L'AUTONOMIE DU DROIT FISCAL	213
SECTION 1 - DEFINITION DE L'AUTONOMIE	213
§ 1 — La controverse doctrinale	214
A - Le plaidoyer des défenseurs de l'autonomie	215
B - L'argumentation des détracteurs	216
1- Une contestation globale	216
2- Une contestation nuancée	219
§ 2 — La signification du concept d'autonomie	219
SECTION 2 - LA CONFIRMATION JURISPRUDENTIELLE DU PRINCIPE DE L'AUTONOMIE	220
§ 1 — L'adoption de l'autonomie par le juge fiscal	221
§ 2 — Les limites de l'autonomie du droit fiscal	222
 CHAPITRE II - LE REALISME DU DROIT FISCAL	224
SECTION 1 - DEFINITION DU REALISME EN DROIT FISCAL	224
§ 1 — Un corollaire direct de l'autonomie	224
§ 2 — Le fondement législatif du réalisme	226
SECTION 2 - LES IMPLICATIONS DU REALISME EN MATIERE FISCAL	228
§ 1 — L'imposition d'activités prohibées	228
§ 2 — Restitution, aux constructions juridiques, de leur signification proprement fiscale	229
A - Une qualification spécifiquement fiscale de conventions régulières	229
B - Une conception extensive de la notion de cession de fonds de commerce	231
C - La détection des donations déguisées	232
§ 3 — Utilisation de critères extra-juridiques	232
 CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	234
 CONCLUSION GENERALE	235
INDEX ALPHABETIQUE	237
ELEMENTS DE BIBLIOGRAPHIE	243

L'interprétation des textes fiscaux subit le sort de toute interprétation juridique : elle est considérée avec suspicion chaque fois qu'elle n'émane pas de l'auteur de la norme. Or, en Droit fiscal, l'interprétation émane à peu près exclusivement de deux autorités étrangères à l'édition de la norme : le Fisc et le Juge.

De surcroît, chacune de ces interprétations recèle une originalité propre :

- *La complexité du Droit fiscal est telle que le Fisc en a développé une interprétation systématique. Elle a certes le mérite de combler une lacune, mais son absence de valeur juridique est génératrice d'arbitraire. C'est pourquoi le législateur fiscal a imaginé, dans le but de protéger le contribuable, de faire parfois prévaloir cette interprétation contre la loi elle-même, ce qui est pour le moins paradoxal.*

- *De son côté, le Juge fiscal intervient pour trancher un litige entre le contribuable et l'administration, en développant à son tour sa propre vision des textes fiscaux. Sa démarche interprétative est longtemps apparue comme enserrée dans un réseau contraignant de principes — l'interprétation stricte notamment — mais il s'agit là d'un mythe qui ne résiste pas à l'analyse. En effet, la démarche du Juge fiscal apparaît aussi libre et aussi constructive que celle de n'importe quel autre juge. Elle souffre cependant de n'intervenir que tardivement, ce qui limite sa portée pratique dans une branche du droit aussi évolutive.*

Philippe MARCHESSOU est Maître-Assistant de Droit Public à la Faculté de Droit de Strasbourg. Il est également Chargé de Cours à l'Institut d'Etudes Politiques de cette ville et collabore au Centre de Droit Public Interne de l'Université de Strasbourg-III.

ISBN 2-7178-0287-8



ECONOMICA